

DECIZIA nr.522 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
persoana fizica autorizata X NT si
de domnul X in nume propriu,
cu sediul in judetul ..,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sectorului .. a Finantelor Publice – Activitatea de Inspectie Fiscala, cu adresa nr. .., inregistrata la DGRFPB sub nr. .., completata cu adresa nr. .., înregistrată sub nr. .., cu privire la contestatia formulata de persoana fizica autorizata X NT si de domnul X in nume propriu.

Obiectul contestatiei inregistrata la AS..FP sub nr. .., completata prin adresele înregistrate la DGRFPB sub nr. .., nr. .. și nr. .., il constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate in data de **21.07.2014**, emise de AS...FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. . :

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. emisa pentru **PFA X NT, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata, in suma totala de **lei**:**

- .. lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- .. lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- .. lei = penalitati de intarziere.

Din totalul TVA în suma de .. lei și a accesoriilor aferente in suma totala de .. lei, contesta TVA in suma de .. lei (.. lei + .. lei + .. lei + .. lei + .. lei + .. lei) si accesoriile aferente in suma de .. lei (..lei + .. lei + .. lei + .. lei + .. lei + .. lei), conform precizarilor aduse prin adresa nr.....

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .. emisa pentru contribuabilul **X, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata, in suma totala de .. lei:**

Pentru anul 2008:

- .. lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit,

Pentru anul 2009:

- (-) 3.048 lei = diferenta de impozit pe venit in minus;

Pentru anul 2010:

- (-) .. lei = diferenta de impozit pe venit in minus;

Pentru anul 2011:

- .. lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit,

Pentru anul 2012:

- .. lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- .. lei = accesorii aferente impozitului pe venit.

Din totalul impozitului pe venit și a accesoriilor aferente stabilite, contesta impozitul pe venit în suma totală de .. și accesoriile în suma de .. lei, conform precizarilor aduse prin adresa nr....

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **persoana fizica autorizata X NT si de domnul X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Persoana fizica autorizata X NT si domnul X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. și Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. , având în vedere urmatoarele considerente:

- perioada suspusa inspectiei fiscale trebuia să fie de 3 ani și nu de la ultimul control fiscal așa cum este scris în Avizul de instiintare a inspetiei fiscale;

1. referitor la calculele privind TVA, contestatarul sustine ca în RIF la anexa 9 s-au făcut erori de calcul, respectiv includerea în tabelul de TVA de doua ori a aceeași facturi (anexa 7 Romtelecom, an 2011, luna martie), organul fiscal a calculat eronat, pentru care prezinta în sustinere anexa 2 și 3 în care se regasesc calculele refacute privind TVA aferenta facturilor de ENEL, Romtelecom și combustibil, precum și tabelul cu cheltuielile contestate deductibile ce au fost realizate în scopul amenajării atelierului;

- pentru anul 2009 contesta TVA nedeductibila în suma de lei aferenta cheltuielilor cu obiectele de inventar (confectie metalica și Boiler) necesare amenajării atelierului de producție, iar valoarea TVA rezultata nedeductibila este de lei pentru care suma accesoriilor este de lei ;

- pentru anul 2010 contesta TVA nedeductibila în suma de lei, compusa din : lei din totalul sumei de lei – TVA aferenta cheltuielilor cu bunuri de uz personal, întrucât suma reala este de lei; lei TVA aferenta cheltuielilor cu obiectele de inventar (materiale de construcții, soba, panouri PVC) necesare amenajării atelierului de producție; lei TVA dedusa eronat, întrucât nu precizeaza în care factura; lei TVA combustibil din totalul sumei de lei; astfel valoarea TVA rezultata nedeductibila este de lei pentru care suma accesoriilor este de lei;

- pentru anul 2011 contesta TVA nedeductibila în suma de lei, compusa din : lei din totalul sumei de lei – TVA aferenta cheltuielilor necesare amenajării atelierului de producție; lei TVA 50% aferenta cheltuielilor de achizitii materiale de construcții, deoarece reprezintă amenajarea atelierului; lei TVA aferenta facturilor ENEL și Romtelecom, din totalul sumei de lei, întrucât valoarea reala este de lei; lei TVA combustibil, din totalul sumei de lei, întrucât valoarea reala este de lei. Astfel valoarea TVA rezultata nedeductibila este de lei pentru care suma accesoriilor este de lei;

- pentru anul 2012 contesta TVA nedeductibila în suma de lei, compusa din : lei, din totalul sumei de lei – TVA aferenta cheltuielilor necesare amenajării

atelierului de producție; lei TVA 50% aferenta cheltuielilor de achizitii materiale de construcții, deoarece reprezintă amenajarea atelierului; lei TVA aferenta facturilor ENEL și Romtelecom, din totalul sumei de lei, întrucât valoarea reala este de lei; lei TVA (50%) combustibil, din totalul sumei de lei, întrucât valoarea reala este de lei. Astfel valoarea TVA rezultata nedeductibila este de lei pentru care suma accesoriilor este de lei;

- pentru anul 2013 contesta TVA nedeductibila în suma de **lei**, compusa din : lei, din totalul sumei de lei – TVA (50%) aferenta cheltuielilor utilizare direct în producție (bare de otel, adeziv Loctite, curea variator, rulmenti, etc); lei TVA (50%) combustibil, din totalul sumei de lei, întrucât valoarea reala este de lei. Astfel valoarea TVA rezultata nedeductibila este de lei pentru care suma accesoriilor este de lei;

- pentru anul 2014 contesta TVA nedeductibila în suma de **lei**, compusa din : lei TVA aferenta unor bunuri de uz personal, întrucât nu apare în anexa 9 la RIF; lei, din totalul sumei de lei – TVA (50%) aferenta cheltuielilor utilizare direct în producție (adezivi, materiale sanitare și tevi PVC pentru instalatiile de producție, sau materiale de amenajare atelier, ciment faianta, etc); ..lei TVA (50%) combustibil, din totalul sumei de .. lei, întrucât valoarea reala este de ..lei. Astfel valoarea TVA rezultata nedeductibila este de . lei pentru care suma accesoriilor este de .lei;

2. referitor la impozitul pe venit, contestatarul sustine urmatoarele:

- în RIF nu au fost admise la deducere cheltuielile cu contributiile la sănătate, conform art. 38 pct. 15 din Codul fiscal;

- pentru anul 2008

Venitul brut este în valoare de . lei, (fata de . lei din RIF).

Din totalul **cheltuielilor** nedeductibile in suma de . lei reprezentand 50% achizitii obiecte de inventar si materiale de constructii, contesta suma de . **lei** reprezentand cheltuieli de amenajare a atelierului.

In aceste conditii valoarea cheltuielilor nedeductibile pe anul 2008 este de . lei, din care ar trebui scazute cheltuielile cu contributiile de sanatate in valoare de . **lei**, astfel ca valoarea finala a cheltuielilor nedeductibile este de . lei.

Baza impozabila pentru anul 2008 este majorata cu suma de . Lei (. – .), pentru care rezulta o diferenta de impozit de . si accesorii in suma de . lei.

- pentru anul 2009.

Venitul brut este în valoare de .lei, (fata de . lei din RIF).

Din totalul **cheltuielilor** nedeductibile in suma de . lei reprezentand 50% achizitii obiecte de inventar, contesta suma de . **lei** reprezentand cheltuieli de amenajare a atelierului.

In aceste conditii valoarea cheltuielilor nedeductibile pe anul 2009 este de .lei, din care ar trebui scazute cheltuielile cu contributiile de sanatate in valoare de .**lei**, astfel ca valoarea finala a cheltuielilor nedeductibile este de . lei.

Baza impozabila pentru anul 2009 este diminuata cu suma de -. lei (.. lei – ..lei).

- pentru anul 2010.

Venitul brut este în valoare de .. lei (fata de .. lei din RIF).

Din totalul cheltuielilor nedeductibile, contesta **cheltuieli** in suma de .. **lei** reprezentand:

... lei - reprezentand combustibil (diferenta intre .. lei din RIF si .. lei);

. .. lei – reprezentand achizitii servicii (50%) ENEL si Romtelecom (diferenta intre .. lei din RIF si .. lei);

. .. lei – reprezentand cheltuieli cu amenajarea sediului, conform anexei 3 si 6, anexata;

In aceste conditii valoarea cheltuielilor nedeductibile pe anul 2010 este de .. lei, din care ar trebui scazute cheltuielile cu contributiile de sanatate in valoare de ..lei, astfel ca valoarea finala a cheltuielilor nedeductibile este de .. lei.

Baza impozabila pentru anul 2010 este diminuata cu suma de -.. lei (.. lei – .. lei) pentru care rezulta o diferenta de impozit in minus de .. lei.

- pentru anul 2011,

Venitul brut este în valoare de .. lei (fata de .. lei din RIF).

Din totalul cheltuielilor nedeductibile in suma de .. din RIF, contesta **cheltuieli** in suma de ..lei, reprezentand:

... lei - reprezentand combustibil (diferenta intre .. lei din RIF si .. lei);

. .. lei – reprezentand achizitii servicii (50%) ENEL si Romtelecom (diferenta intre .. lei din RIF si .. lei);

. .. lei – reprezentand cheltuieli cu obiecte de inventar, deoarece reprezinta cheltuieli de amenajare atelier conform anexa 3 si 6.

In aceste conditii valoarea cheltuielilor nedeductibile pe anul 2011 este de .. lei, din care ar trebui scazute cheltuielile cu contributiile de sanatate in valoare de .. lei, astfel ca valoarea finala a cheltuielilor nedeductibile este de . lei.

Baza impozabila pentru anul 2011 este majorata cu suma de . lei (. lei + . lei) pentru care rezulta o diferenta de impozit de . lei.

- pentru anul 2012, contestatarul sustine urmatoarele :

Venitul brut este în valoare de . lei.

Din totalul cheltuielilor nedeductibile in suma de . lei, contesta **cheltuieli** in suma de .lei, reprezentand:

. . lei - reprezentand cheltuieli (50%) combustibil (diferenta intre . lei din RIF si . lei);

. . lei – reprezentand cheltuieli (50%) piese auto nu se regasesc in anexa la rif si nu le-a putut verifica;

. . lei – reprezentand achizitii servicii (50%) ENEL si Romtelecom (diferenta intre . lei din RIF si . lei);

. . lei – reprezentand cheltuieli cu obiecte de inventar, deoarece reprezinta cheltuieli de amenajare atelier conform anexa 6;

In aceste conditii valoarea cheltuielilor nedeductibile pe anul 2012 este de . lei, din care ar trebui scazute cheltuielile cu contributiile de sanatate in valoare de . lei, astfel ca valoarea finala a cheltuielilor nedeductibile este de . lei.

Baza impozabila pentru anul 2011 este majorata cu suma de . Lei (. lei + . lei) pentru care rezulta o diferenta de impozit de . lei.

In concluzie, din totalul cheltuielilor nedeductibile in suma de . lei aferente perioadei 2008 – 2012, contesta cheltuielile in suma totala de .lei si solicita acordarea la deductibilitate a cheltuielilor cu contributiile sociale de sanatate in suma totala de . lei.

Cu privire la cap.VII Sinteza constatarilor inspectiei, contestatarul sustine ca exista erori de calcul, in sensul ca in tab.2 *Centralizare valori impozit* pe coloana

“impozit pe venit net anual stabilit in minus” s-a facut eroare la adunare: .+ . = . in loc de . lei.

Prin adresa nr. ., contestatarul aduce urmatoarele precizari:

In ceea ce priveste procedura de desfasurare a inspectiei, sustine ca s-au incalcat diverse proceduri ale Codului fiscal dupa cum urmeaza:

- doamnele inspector nu s-au legitimat si au prezentat Ordinul de serviciu, conform art. 105 pct.7;
- nu a beneficiat de cele 5 zile de la primirea avizului pentru remedierea eventualelor erori materiale;
- nu a beneficiat de cele 15 zile pentru pregatirea documentatiei pentru control;
- activitatea firmei a fost blocata pe toata perioada inspectiei fiscale;
- nu a fost informat pe perioada inspectiei de neregulile gasite;
- nu a avut loc o discutie finala cu contribuabilul;
- nu i s-a permis depunerea unui punct de vedere la sfarsitul inspectiei fiscale conform art.107 alin. 2 si 3;
- perioada inspectiei fiscale trebuia sa fie pentru ultimii 3 ani si nu de la ultimul control fiscal.

In ceea ce priveste erorile de calcul, de apreciere, de interpretare si aplicare a legii, vine cu urmatoarele precizari:

- in anexa 7, Romtelecom 50% exista mici greseli de calcul dar si introducerea in tabel a aceleiasi facturi de mai multe ori an 2011, luna martie;
- preluarea la calculul impozitului a valorii de baza plus TVA in loc sa fie preluata numai valoarea de baza;
- unele facturi au fost interpretate gresit: de ex. f.. si f.. se refera la repere de table pentru repararea fatadei si acoperisului atelierului si nu la borduri montate in curtea casei;
- la pag. 56 din RIF tab.2 la coloana “impozit pe venit stabilit in minus” s-a facut eroarea de aditie .+.=.;
- in perioada verificata 2008 - 2012 impozitele pe anii 2009 si 2010 au iesit in minus iar celelalte au iesit in plus. In RIF si in Decizia de impunere nr. . s-au luat in calcul doar diferentele rezultate in plus fara a se tine cont de diferentele in minus;
- in RIF nu s-a tinut cont de cheltuielile cu contributiile de sanatate si nici de cheltuielile de protocol.

In sustinerea contestatiei anexeaza situatii privind baza de impunere, cheltuielile contestate, calculul impozitului anii 2010-2012 si TVA contestat pentru anii 2011-2014.

Prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. ., contestatarul aduce urmatoarele precizari:

- tabelul cu veniturile realizate in perioada 2008 -2012 este cel din RIF;

Referitor la TVA contesta urmatoarele:

- perioada supusa inspectiei fiscale la verificarea TVA ar ti trebuit sa fie octombrie 2011 – aprilie 2014;

Pentru anul 2011 – trim. 4, valoarea TVA contestata este de . lei, iar valoarea TVA nedeductibila este in suma de . lei, pentru care datoreaza accesorii in suma de . lei;

Pentru anul 2012 valoarea TVA contestata este de . lei, iar valoarea TVA nedeductibila este in suma de . lei, pentru care datoreaza accesorii in suma de . lei;

Pentru anul 2013 valoarea TVA contestata este de . lei, iar valoarea TVA nedeductibila este in suma de . lei, pentru care datoreaza accesorii in suma de . lei;

Pentru anul 2014 valoarea TVA contestata este de . lei, iar valoarea TVA nedeductibila este in suma de . lei, pentru care datoreaza accesorii in suma de . lei.

Ca urmare, din totalul TVA în suma de . lei și a accesoriilor aferente in suma totala de . lei, contesta TVA in suma de . lei si accesoriile aferente in suma de . lei.

Referitor la impozitul pe venit contesta urmatoarele:

- perioada supusa inspectiei fiscale ar fi trebuit sa fie 2010-2012;
- sumele referitoare la contributiile de sanatate deductibile pentru anul curent sunt cele achitate in anul curent dar corespunzatoare anului precedent;
- pentru anul 2009 considera ca baza de impozitare este de (-.lei), avand in vedere diferenta la venituri de (-. lei), cheltuieli nedeductibile in suma de . lei diminuata cu .lei CASS;

Pentru anul 2010:

- diferenta de venituri este de (-. lei);
- cheltuieli contestate in suma de . lei;
- contributi sociale in suma de .lei;
- baza de impozitare pentru 2010 este diminuata cu suma de (-.) + . = (-. lei), care trebuie regularizata cu valoarea din 2009 (-. lei), rezultand o baza de impozitare pentru 2010 de (-. lei).

Pentru anul 2011:

- diferenta de venituri este de . lei;
- cheltuieli contestate in suma de . lei din totalul de . lei, rezultand o diferenta ramasa nedeductibila de . lei;
- contributi sociale in suma de . lei;
- baza de impozitare pentru 2011 este majorata cu suma de . - . (-.) = . lei, care trebuie regularizata cu valoarea din 2010 (-. lei), rezultand o baza de impozitare pentru 2011 de (-.lei).

Pentru anul 2012:

- diferenta de venituri este de . lei;
- cheltuieli contestate in suma de . lei din totalul de . lei, rezultand o diferenta ramasa nedeductibila de . lei;
- contributi sociale in suma de . lei;
- baza de impozitare pentru 2012 este majorata cu suma de . + . (-.) = . lei, care trebuie regularizata cu valoarea din 2011 (-.lei), rezultand o baza de impozitare pentru 2012 de . lei si un impozit aferent in suma de . lei si accesorii in suma de . lei.

Ca urmare, impozitul pe venit contestat este in suma de . Lei (. lei – . lei) si accesorii in suma de. Lei (. lei – . lei).

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. ., AS.FP a emis urmatoarele decizii de impunere contestate:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati

independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. . emisa pentru **PFA X nt**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata, in suma totala de . lei:

- . lei = TVA stabilita suplimentar de plata, pentru perioada 01.10.2009-30.04.2014;

- .lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA, pentru perioada 26.01.2010-26.06.2014;

- . lei = penalitati de intarziere aferente TVA, pentru perioada 26.01.2010-26.06.2014.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. . emisa pentru **domnul X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata, in suma totala de . lei:

Pentru anul 2008:

- . lei = diferenta de impozit pe venit in plus;

- .lei = accesorii aferente impozitului pe venit,

Pentru anul 2009:

- (-) . lei = diferenta de impozit pe venit in minus;

Pentru anul 2010:

- (-) . lei = diferenta de impozit pe venit in minus;

Pentru anul 2011:

- . lei = diferenta de impozit pe venit in plus;

- . lei = accesorii aferente impozitului pe venit,

Pentru anul 2012:

- . lei = diferenta de impozit pe venit in plus;

- . lei = accesorii aferente impozitului pe venit.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarului, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Persoana fizica autorizata X NT funcționează în baza Certificatului de inregistrare seria B nr. ., emis de Oficiul Registrului Comertului și are ca obiect de activitate: alte activități profesionale, stiintifice și tehnice – cod CAEN 7490. Conform rezolutiei nr.. emisa de Registrul Comertului de pe lângă Tribunalul Municipiului Bucuresti, s-a completat obiectul de activitate cu activitățile fabricarea uneltelor, bijuteriilor și articolelor similare din metale și pietre pretioase, intermediari în comertul cu mașini, echipamente industriale, nave și avioane, activități de inginerie și consultanta tehnica legate de acestea, alte activități profesionale, stiintifice și tehnice n.c.a.

Domiciliul contribuabilului a fost in Bucuresti, sos. ., iar in localitatea ., str. . se afla punctul de lucru detinut in baza contractului de comodat nr.. incheiat intre X si . in calitate de comodanti si X – NT PFA in calitate de comodat, pentru perioada 01.01.2000-31.12.2020.

3.1. Referitor la diferentele de impozit pe venit și accesorii aferente stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .:

Organele de inspectie fiscala din cadrul AS.FP au efectuat inspectia fiscala la persoana fizica autorizata X NT, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. .. ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. ..

În ceea ce privește diferențele de impozit pe venit și accesoriile aferente contestate se rețin urmatoarele:

1. Prin contestatia initiala înregistrată la Administratia sector .a Finanțelor Publice sub nr. ,, domnul X a contestat urmatoarele:

An	Diferente impozit pe venit stabilite de inspectia fiscala	Diferente impozit pe venit recunoscute ca fiind datorate	Diferente de impozit pe venit contestate	Accesorii stabilite de inspectia fiscala	Accesorii recunoscute ca fiind datorate	Accesorii contestate
2008						
2009						
2010						
2011						
2012						
TOTAL						.

2. Prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. ,, domnul X a contestat urmatoarele:

An	Diferente impozit pe venit stabilite de inspectia fiscala	Diferente impozit pe venit recunoscute ca fiind datorate	Diferente de impozit pe venit contestate	Accesorii stabilite de inspectia fiscala	Accesorii recunoscute ca fiind datorate	Accesorii contestate
2008						
2009						
2010						
2011						
2012						
TOTAL						.

3. Prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. ,, domnul X a contestat urmatoarele:

An	Diferente impozit pe venit stabilite de inspectia fiscala	Diferente impozit pe venit recunoscute ca fiind datorate	Diferente de impozit pe venit contestate	Accesorii stabilite de inspectia fiscala	Accesorii recunoscute ca fiind datorate	Accesorii contestate
2008						
2009						
2010						
2011						.

2012						
TOTAL						.

Având în vedere precizarile contestatarului mai sus menționate, rezulta ca totalul sumei contestate de domnul X este de . lei ce se compune din impozitul pe venit în suma de . lei, caruia îi corespunde o baza impozabilă în suma de . lei și accesorii aferente în suma de . lei.

Baza impozabilă de . lei se compune din:

A. - cheltuielile nedeductibile în suma totală de . lei, astfel:

- Pentru **anul 2008**, din totalul cheltuielilor nedeductibile în suma de . lei stabilite de organul de inspecție fiscală, contribuabilul contestă neacordarea la deducere a cheltuielilor în suma de . lei (din totalul de . lei), reprezentând cheltuieli aferente achiziției unor obiecte de inventar și materiale de construcții, pe motiv că acestea sunt destinate efectuării lucrărilor de construcții și amenajare a atelierului;

- Pentru **anul 2009**, din totalul cheltuielilor nedeductibile în suma de . lei, contribuabilul contestă suma de . lei (din totalul de . lei), reprezentând cheltuieli aferente achiziției unor obiecte de inventar și materiale de construcții, precizând că reprezintă cheltuieli de amenajare a atelierului;

- Pentru **anul 2010**, din totalul cheltuielilor nedeductibile în suma de . lei, contribuabilul contestă suma totală de . lei, compusă din:

. . lei (din totalul sumei de . lei), reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu combustibil auto;

. . lei (din totalul sumei de . lei), reprezentând achiziții de servicii (50% din c/val ENEL și Romtelecom);

. . lei (din totalul de . lei), reprezentând cheltuieli aferente achiziției unor obiecte de inventar și materiale de construcții, precizând că reprezintă cheltuieli de amenajare a atelierului;

- Pentru **anul 2011**, din totalul cheltuielilor nedeductibile în suma de . lei, contribuabilul contestă suma totală de . lei, compusă din:

. . lei (din totalul sumei de . lei), reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu combustibil auto;

. . lei (din totalul sumei de . lei), reprezentând achiziții de servicii 50% din c/val energie electrică și telefon;

. . lei (din totalul de . lei), reprezentând cheltuieli aferente achiziției unor obiecte de inventar și materiale de construcții, precizând că reprezintă cheltuieli de amenajare a atelierului;

- Pentru **anul 2012**, din totalul cheltuielilor nedeductibile în suma de . lei, contribuabilul contestă suma totală de . lei, compusă din:

. . lei (din totalul sumei de . lei), reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu combustibil auto;

. . lei contravaloarea unor piese auto;

. . lei (din totalul sumei de . lei), reprezentând achiziții de servicii 50% din c/val energiei electrice și telefon;

. lei (din totalul de . lei), reprezentând cheltuieli aferente achizitiei unor obiecte de inventar și materiale de construcții, precizand ca reprezintă cheltuieli de amenajare a atelierului.

B. - cheltuielile reprezentand contributi pentru asigurari sociale de sanatate in suma totala de . lei (precizate in adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. .), astfel:

- pentru anul 2009 – CASS în suma de . lei;
- pentru anul 2010 – CASS în suma de . lei;
- pentru anul 2011 – CASS în suma de . lei;
- pentru anul 2012 – CASS în suma de . lei.

C. - suma de . lei compusa din:

- . lei – cheltuieli aferente anului 2008, acceptate initial ca nedeductibile si ulterior contestate;
- (-) . lei – diferenta de venituri pentru anii 2008 si 2009.

3.1.1. Referitor la cheltuielile cu contributiile pentru asigurarile sociale de sanatate in suma totala de . lei, ce determina un impozit pe venit in suma de .lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatarul are dreptul la deducerea cheltuielilor pentru asigurările sociale de sănătate in suma totala de . lei, pentru care a prezentat in sustinerea contestatiei documente de plata a CASS.

In fapt, conform contestatiei si precizarilor la contestatie aduse prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. .contestatarul sustine ca in Raportul de inspectie fiscala nu s-a tinut cont de cheltuielile cu contributiile de sanatate in suma totala de . lei, astfel:

- pentru anul 2009 – CASS în suma de . lei;
- pentru anul 2010 – CASS în suma de . lei;
- pentru anul 2011 – CASS în suma de . lei;
- pentru anul 2012 – CASS în suma de . lei.

Conform Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare la calculul impozitului pe venit cheltuielile cu contributiile de sanatate, intrucat in timpul inspectiei fiscale nu au fost prezentate documente justificative aferente, iar sumele contestate nu au fost inregistrate de contribuabil in Registrul de incasari si plati.

In drept, potrivit art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art.48 - (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;

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

f) amenzile, confiscările, **dobânzile, penalitățile de întârziere** și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale;”

Potrivit Normei metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare :

“38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de șomaj, pentru asigurările sociale de sănătate, pentru accidente de muncă și boli profesionale, precum și alte contribuții obligatorii pentru contribuabil și angajații acestuia;”

Potrivit dispozițiilor legale menționate la calculul venitului impozabil sunt deductibile fiscal cheltuielile pentru asigurările sociale de sănătate, justificate cu documente ce au fost cuprinse în exercitiul financiar al anului în care au fost plătite, cu excepția dobânzilor și penalităților de întârziere.

În speta sunt incidente și dispozițiile art. 94 alin. (3) lit.e) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) **Inspekția fiscală are următoarele atribuții:**

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor ori împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) **stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale; (...)**”

Totodată, în ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente și prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

“Contestatorul, intervenientii sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a rezultat ca desi contestatarul solicita deductibilitatea cheltuielilor cu CASS in suma de . lei aferente perioadei 2008 – 2011, in sustinerea contestatiei a anexat doar copii ale documentelor de plata a CASS in cuantum total de . lei, efectuate in perioada 2010 – 2012, respectiv :

- O.P./..11.2010 în suma de .lei;
- O.P./..11.2010 în suma de . lei;
- O.P...10.2010 în suma de . lei;
- O.P./..11.2010 în suma de . lei;
- O.P./..09.2011 în suma de . lei;
- O.P./..06.2011 în suma de .lei;
- O.P./..05.2012 în suma de . lei.

Cu adresa nr. . Serviciul solutionare contestatii a solicitat Casei de Asigurari de sanatate a Municipiului Bucuresti sa ne comunice daca au fost inregistrate si incasate documentele de plata mentionate mai sus.

Prin adresa nr.. inregistrata la DGRFPB sub nr., CNAS a confirmat existenta in baza de date a platilor efectuate de domnul X in perioada 01.11.2010 – 30.06.2012, in suma totala de . lei, astfel: incasari contributie asigurati = . lei si majorari in suma de .lei.

Potrivit prevederilor art. 216 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

"(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.

(2) În cazul admiterii contestatiei se decide, dupa caz, anularea totala sau partiala a actului atacat."

Fata de cele mai sus precizate, se retine ca, pe de o parte, pentru diferenta in suma de . Lei (. lei – . lei) contestatarul nu a depus documente in sustirea propriilor afirmatii, iar pe de alta parte, pentru suma de . lei reprezentand majorari de intarziere aferente CASS platite in perioada 2010 – 2012, nu beneficiaza de deducere potrivit dispozitiilor pct. 38 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si propunerile organului de inspectie fiscala, mentionate in adresa nr. , rezulta ca pretentia contestatarului este justificata, urmand a se admite contestatia pentru acest capat de cerere, si a se diminua baza impozabila cu suma de . lei, **astfel:**

- pentru anul 2010 – CASS in cuantum de . lei;
- pentru anul 2011 – CASS in cuantum de . lei;
- pentru anul 2012 – CASS in suantum de .lei.

Drept urmare, se retine ca fiind deductibila fiscal diferenta de cheltuieli cu contributiile de sanatate care influenteaza cu suma de . lei baza impozabila privind impozitul pe venit datorat pentru perioada 2010 – 2012 si vor determina diminuarea impozitului pe venit aferent acestei perioade cu suma de . Lei (. * 16%) **contestatia fiind intemeiata cu privire la impozitul pe venit in suma de . lei si neintemeiata pentru diferenta** de cheltuieli cu CASS in suma de . Lei (. – .), careia ii corespunde un **impozit pe venit in suma de .lei [(. – 21.210)*16%].**

3.1.2. In ceea ce priveste neacceptarea la deducere a cheltuielilor in suma de . lei aferente achizitiei unor obiecte de inventar și materiale de construcții efectuate în vederea amenajării spațiului din localitatea ., str. . pus la dispoziția contribuabilului in baza unui contract de comodat, carora le corespunde un impozit pe venit in suma de . lei.

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul are dreptul de a deduce cheltuielile efectuate cu investitiile pentru amenajarea sediului detinut in baza contractului de comodat, in suma totala de . Lei (. lei + . lei + . lei + 16.603 lei + . lei), in conditiile in care in cazul bunurilor folosite la desfasurarea unor activitati independente, sunt deductibile numai cheltuielile cu functionarea si intretinerea bunurilor care fac obiectul contractului de comodat, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.

In fapt, din raportul de inspectie fiscala nr. .rezulta ca baza de impunere a fost majorata cu suma totala de .lei, contestata de contribuabil (anul 2008 – . lei + anul 2009 – . lei + anul 2010 – . lei + anul 2011 – . lei + anul 2012 – . lei), reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu achiziționarea unor obiecte de inventar, materiale de construcții destinate efectuării lucrărilor de de construcție și amenajare a spațiului din localitatea . pus la dispoziția contribuabilului in baza contractului de comodat nr. ..

Contribuabilul contesta urmatoarele cheltuieli efectuate cu achiziționarea unor obiecte de inventar și materiale de construcții, pe motiv ca reprezintă cheltuieli de amenajare a atelierului:

- pentru **anul 2008** - suma de . lei (din totalul de . lei), reprezentând 50% din contravaloarea cheltuielilor aferente achizitiei unor obiecte de inventar (ușa, PVC, beton) și materiale de construcții;

- pentru **anul 2009** - suma de . lei (din totalul de . lei), reprezentând cheltuieli aferente achizitiei unor obiecte de inventar și materiale de construcții (gresie, faianta, etc.), precum și 50% contravaloare achiziție de obiecte de inventar (ușa, lavoar, boiler, confectii metalice, etc.) și materiale de construcții (gresie, faianta, etc.);

- pentru **anul 2010** - suma de . lei (din totalul de . lei) reprezentând cheltuieli aferente achizitiei unor obiecte de inventar (LCD, soba, pomi, arbusti, etc.) și materiale de construcții (gard, tamplarie PVC, etc), precum și 50% contravaloare achiziție de obiecte de inventar (instalatie aer condiționat, etc) și materiale de construcții (tamplarie PVC, adezivi, etc.);

- pentru **anul 2011** - suma de . lei (din totalul de .lei) reprezentând cheltuieli aferente achizitiei unor obiecte de inventar (soba – 2 buc., lavoar, mobilier dormitor, saltea pat, frigider, etc.) și materiale de construcții (gard, tamplarie PVC, borduri, etc), precum și 50% contravaloare achiziție de obiecte de inventar (mobilier bucătărie, usa etc) și materiale de construcții (tamplarie PVC, polistiren, cherestea, adezivi, etc.);

- pentru **anul 2012** - suma de . lei (din totalul de .ei) reprezentând cheltuieli aferente achizitiei unor obiecte de inventar (combina frigorifica – 2 buc., televizor, mobilier, centrala termica, mobila bucătărie, plita, ușa, arbusti, etc) și materiale de construcții (gresie, tamplarie PVC, adezivi, etc), precum și 50% contravaloare achiziție de obiecte de inventar (uși – 3 buc, etc).

In urma inspectiei fiscale a explicatiilor date de contribuabil si a documentelor justificative prezentate, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuieli deductibile in cota de 50% din cheltuielile privind amenajarea atelierului pentru buna desfasurare a activitatii PFA X in cadrul sediului in care isi desfasoara activitatea si societatea NT DM SRL, in baza unor contracte de comodat, si nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor efectuate cu obiecte de inventar in conformitate cu prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, in vederea determinarii venitului impozabil se aplica prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50."

[...]

"(4) Conditile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente; [...].

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile **numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;**

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

(...)

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;

(...)

l) impozitul pe venit suportat de plătitorul venitului în contul beneficiarilor de venit; "

Conform pct. 37 si pct. 38 din Normele metodologice date in aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

"37.- Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Conditile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

[..]

- **cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii**".

Totodata, in ceea ce priveste deductibilitatea cheltuielilor efectuate cu investitiile pentru amenajarea sediului pentru imobilul folosit pentru activitatea desfasurata, dupa cum au constatat organele de inspectie fiscala, in speta sunt incidente si prevederile art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

"Art. 1420. - **Locatorul** este dator, prin insasi natura contractului, fara sa fie trebuinta de nici o stipulatie speciala:

1. [...]

2. de **a-l mentine in stare de a putea servi la intrebuintarea** pentru care a fost inchiriat sau arendat;

3. **de a face ca locatarul sa se poata folosi neimpiedicat in tot timpul locatiunii.**"

"Art. 1421. - **Locatorul trebuie sa tradea (predea) lucrul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat.**

In cursul locatiunii, trebuie sa se faca toate acele reparatii ce pot fi necesare, **afara de micile reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina locatarului.**"

"Art. 1447. - **Reparatiile mici numite locative, ce raman in sarcina locatarului**, daca nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel si intre altele sunt urmatoarele:

- reparatia vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor s.c.l. a stricarii tencuielii din partea de jos a peretilor camerei si a altor locuri de locuinta pana la inaltimea de un metru;

- la parchet si dusumele, intrucat **numai unele bucati sunt stricate**;

- a geamurilor, intrucat sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplari extraordinare ori fortei majore, **de care nu poate fi responsabil locatarul**;

- a usilor, ferestrelor, broastelor, verigilor si altfel de incuietori."

"Art. 1448. - **Niciuna din reparatiile reputele locative nu cad in sarcina locatarului cand stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forta majora.**"

"Art. 1561. - Comodatul este **esential gratuit.**"

"Art. 1564 - **Comodatarul este dator sa ingrijeasca**, ca un bun proprietar, **de conservarea lucrului imprumutat**, si nu poate sa se serveasca decat la trebuinta determinata prin natura lui, sau prin conventie, sub pedeapsa de a plati daune-interese, de se cuvine."

"Art. 1569. - Comodatorul, facand **speze necesare la uzul lucrului imprumutat**, nu poate sa le repete."

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, "**Comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de intretinere)**, neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosintei."

Potrivit doctrinei juridice, **comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de exemplu, reparatiile locative ale casei)**, neavand dreptul sa

ceara restituirea acestor cheltuieli (art. 1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosintei. (...)

Sunt cheltuieli deductibile doar acele cheltuieli realizate cu functionarea si intretinerea bunului care fac obiectul contractului de comodat, utilizat in scopul afacerii.

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, rezulta ca **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat si numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.**

Dispozitiile fiscale in materie sunt intarite si de doctrina juridica referitoare la contractul de comodat, potrivit careia comodatarul este obligat sa suporte doar cheltuielile **necesare** folosintei lucrului, respectiv doar reparatiile mici numite si locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei. Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere a imobilului) pe perioada derularii contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala, **astfel ca orice obligatie suplimentara asumata de comodatar vizand reparatii capitale, modernizari, chiar si constructia care nu rezulta din folosinta lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.**

Astfel, pe de o parte, se retine ca reparatia capitala, amenajarea, modernizarea, constructia (ce implica cheltuieli de reamenajare, lucrari de constructii,etc) unui imobil care nu este in patrimoniul afacerii **nu pot fi considerate in niciun caz drept cheltuieli necesare cu intretinerea si conservarea lucrului luat cu imprumut**, singurele care sunt specifice uzului unui bun care nu este in proprietatea persoanei care-l foloseste.

Prevederile contractului de comodat, vizand autorizarea comodatarului de a efectua "modificari, imbunatatiri, amenajari reparatii etc la imobilul" ce face obiectul contractului, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme ele exced naturii comodatului ca imprumut de folosinta si **sunt procausa**, bunul respectiv fiind proprietatea domnului X si a familiei sale, iar organele fiscale, la stabilirea sumei unui impozit, nu sunt tinute de continutul clauzelor unui contract, avand posibilitatea sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

De altfel, **din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt in patrimoniul afacerii (inchiriate, in comodat etc.), nu sunt deductibile decat cheltuielile de intretinere si functionare a bunurilor** folosite strict in interesul afacerii si nicidecum eventualele *cheltuieli utile* care sporesc valoarea bunurilor, *dar pe care, potrivit practicii judiciare si doctrinei juridice in materie, proprietarul este dator sa le restituie posesorului care le-a facut.*

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei, precum si din constatarile organelor de inspectie fiscala, rezulta ca in spatiul din localitatea .., proprietatea domnului X si a doamnei , isi desfasoara activitatea atat PFA X NT, cât și societatea NT RL.

In perioada 2008 - 2012, activitatea s-a desfasurat in spatiul detinut in baza contractului de comodat nr. . incheiat intre X si .in calitate de proprietari/comodanti si PFA X NT in calitate de comodatar, prin care se acorda pe o perioada de 20 de ani, folosinta pentru cercetari experimentari testari tehnico stiintifice si ingineresti productie etc, imobilului situat in comunca ..

Organele de inspectie fiscala nu au acordat deducerea pentru o parte din cheltuielile inregistrate in evidenta contabila (obiecte de inventar) in conformitate cu art.48 pct.(4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, iar pentru o alta parte din cheltuielile cu amenajarea sediului - proprietate personala a domnului X si a familiei sale au acordat deducere in cota de 50% din venitul obtinut, pe motiv ca spatiul reprezentand atelierul este folosit in cote egale de 50% pentru activitatea de cercetare si productie a fiecarei entitati.

Situatia bunurilor si a materialelor de constructii achizitionate si neacordate la deducere in proportie de 50% si 100% este prezentata in anexa nr.9 la Raportul de inspectie fiscala.

Fata de cele mai sus prezentate, solicitarea contestatarului de acordare a deductibilitatii cheltuielilor de amenajare a spatiului mai sus mentionate, nu poate fi luata considerare, avand in vedere urmatoarele considerente:

- comodantul (proprietarul bunului imobil, respectiv X, **avea obligatia legala de a preda comodatarului imobilul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat in scopul prevazut in contract (spatiu de desfasurare a activitatii)** si de a suporta toate acele reparatii necesare, cu exceptia micilor reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina comodatarului;

- obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a intretine imobilul pe perioada derularii contractului, in stare de intrebuintare, **astfel cum a fost predat**. De aici rezulta obligatia comodatarului de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere) spre deosebire de reparatiile capitale si repararea degradarilor provenind din uzul normal al lucrului, care sunt in sarcina comodantului, conform art. 1420 din Codul civil.

Prin urmare, cheltuielile efectuate nu reprezinta cheltuieli aferente unor **mici reparatii**, astfel cum sunt definite de dispozitiile art. 1447 din Codul civil, **in cazul in speta fiind vorba de o investitie efectuata asupra imobilului**, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si al sporii gradului de confort, care conduce in mod direct la majorarea valorii acestui imobil. Mai mult, contribuabila **nu a procedat la repararea**, ci la **inlocuirea** dotarilor imobilului (usi, tamplarie, etc).

- referitor la cheltuielile cu lucrarile de amenajare, contribuabilul nu a depus niciun document din care sa rezulte ca acestea au fost folosite pentru amenajarea sediului profesional, respectiv, contracte incheiate cu prestatorii, devize de lucrari, precum si orice alte documente din care sa rezulte lucrarile efectuate, contravaloarea acestora precum si locul unde acestea au fost efectuate;

- **din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt in patrimoniul afacerii (inchiriate, in comodat etc.), nu sunt deductibile decat cheltuielile de intretinere si functionare a bunurilor**, dovedite cu documente, folosite strict in interesul afacerii si nicidecum eventualele cheltuieli utile care sporesc valoarea bunurilor, dar pe care, potrivit practicii judiciare si doctrinei juridice in materie, proprietarul este dator sa le restituie posesorului care le-a facut.

Mai mult, la restituirea acestui spatiu proprietarului, lucrarile efectuate devin avantajul persoanei fizice care a dat spatiul in comodat. Intrucat comodatul este un contract cu titlu gratuit, rezulta ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute de dispozitiile art. 946 din Codul civil, potrivit carora "una din parti voieste a procura, fara echivalent, un avantaj celeilalte", ori in cazul contractului de comodat, comodantul trebuie sa creeze un avantaj comodatarului si nu invers.

In contextul celor expuse, se retine ca, in cazul in speta au fost efectuate investitii asupra unui bun luat in comodat, ce nu pot fi considerate drept cheltuieli cu intretinerea si functionarea bunului respectiv pentru a fi deductibile fiscal.

In acest sens, prevederile contractul de comodat nr. ., prin care comodatarul Persoana fiica autorizata X NT se obliga fata de comodantii X si . sa suporte, pe langa cheltuielile de reparatii si cheltuielile de modificare, imbunatatire a imobilului, sunt **pro causa** si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, **fiind efectuate in interesul si in folosul personal al proprietarului imobilului – persoana fizica.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat la deducere cheltuielile cu materialele de constructii in proportie de 50%, sau 100%, tinand cont de faptul ca in aceslasi spatiu isi desfasoara activitatea doua entitati, atat PFA X NT, cât și societatea NT DM SRL, fiind proprietatea persoanei fizice X, precum și de dispozitiile art. 48 alin. (5) lit.i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct.38 (21) din Ordinul nr. 1040/2004 privind aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil **“cheltuielile cu functionarea si intretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit intelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.”**

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale invocate, precum si faptul ca prin contestatia formulata contestatarul nu aduce argumente concrete privind sustinerea cauzei care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, cu atat mai mult cu cat organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitatea cheltuielilor in proportie de 50%, dar tinand seama si de dispozitiile art. 213 alin.(3) din Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare, se retine ca nedeductibila fiscal diferenta de cheltuieli care au influentat cu suma de . lei baza de impunere privind impozitul pe venit datorat pentru perioada 2008 – 2012 de contribuabilul X si au determinat, alaturi de cheltuielile cu amenajarea sediului diferenta de plata reprezentand impozit pe venit aferent acestei perioade, in **suma de . lei, contestatia urmand a se respinge ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.**

3.1.3. Referitor la celelalte cheltuielile nedeductibile in suma totala de . lei (anul 2010 – . lei + anul 2011 – . lei + anul 2012 – . lei), reprezentand cheltieli cu achiziționarea de combustibil, servicii ENEL și Romtelecom, ce determina un impozit pe venit în suma de .lei.

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatarul nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de . lei (anul 2010 – . lei + anul 2011 – . lei + anul 2012 – . lei), **contestate de domnul X,** reprezentând:

- pentru anul 2010,

. . lei - reprezentand combustibil (diferenta intre . lei din RIF si . lei);
. . lei – reprezentand achizitii servicii (50%) ENEL si Romtelecom, (diferenta intre cheltuielile neadmise la deducere de . lei si suma de . lei recunoscuta de contribuabil ca fiind nedeductibila), proportional cu partea destinata activitatii independente;

- pentru anul 2011,

. . lei - reprezentand combustibil (diferenta intre . lei din RIF si . lei);
. . lei – reprezentand achizitii servicii (50%) ENEL si Romtelecom (diferenta intre . lei din RIF si . lei);

- pentru anul 2012,

. . lei - reprezentand cheltuieli (50%) combustibil (diferenta intre . lei din RIF si . lei);
. . lei – reprezentand achizitii servicii (50%) ENEL si Romtelecom (diferenta intre . lei din RIF si . lei).

Prin contestatia formulata, contestatarul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

"Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiaza;**
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii."

"Art. 213 (5) - Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** "

De asemenea, pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. "

Se retine ca prin contestatia formulata, contestatarul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta ca in contestatie contestatarul trebuie sa mentioneze atat motivele de fapt cat si de drept, precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia urmand a fi respinsa ca nemotivata; in ceea ce priveste suma de . lei reprezentand cheltuieli nedeductibile aferente perioadei

2010 - 2012, contestatarul nu a depus niciun document in sustinerea propriei cauze si nu a invocat niciun articol de lege in apararea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, avand in vedere cele reținute de mai sus, intrucat contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, **constatarea care se impune**, una naturala si de o implacabila logica juridica, **este aceea ca sarcina probei revine contestatarului**.

Se retine, totodata, ca sarcina probei nu implica un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Totodata, prin Decizia nr. 3250/2010 in dosarul nr. 935/57/2009, Inalta Curte de Casatie si Justitie retine in considerentele sale ca *”motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca desi contestatarul se indreapta cu contestatia si impotriva sumei de . lei reprezentand cheltuieli nedeductibile aferente perioadei 2010 - 2012, ce determina un impozit pe venit in suma de . lei, nu aduce motivatii bazate pe documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala si din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de acestea, in temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, **se va respinge ca nemotivata** contestatia formulata de **domnul X**, cu privire la acest capat de cerere.

3.1.4. Referitor la cheltuielile in suma de . lei reprezentand cheltuieli piese auto, aferente anului fiscal 2012, ce determina un impozit pe venit in suma de . lei

In fapt, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. , organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere cheltuieli in suma de lei, reprezentand 50% din cheltuielile cu combustibilul si piesele auto, aferente anului 2012, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin. (7) lit. I1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din totalul sumei de lei, contestatarul a contestat neacordarea la deducere a sumei de lei reprezentand 50% din cheltuielile cu piesele auto neacordate la deducere), pe motiv ca acestea nu se regasesc in anexa la RIF si nu le-a putut verifica.

Prin adresa nr. emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector a Finantelor Publice, cu privire la aceasta suma se precizeaza ca in urma cercetarii la fata locului efectuata in data de 05.05.2015 contribuabilul a prezentat documentul nr. , reprezentand contravaloarea achizitionarii de rulmenti in valoare de lei (baza lei, TVA lei), iar potrivit precizarilor la solicitarea de informatii nr.

contribuabilul a facut precizari tehnice cu privire la utilizarea acestora in procesul de productie, motiv pentru care considera cheltuiala cu achizitionarea pieselor respective deductibila in totalitate.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si propunerile organului de inspectie fiscala, mentionate in adresa nr. , de diminuare a bazei impozabile cu suma de lei pentru anul 2012, ce determina un impozit pe venit in suma de lei, rezulta ca pretentia contestatarului este justificata, **urmand a se admite contestatia pentru acest capat de cerere.**

3.1.5. Referitor la impozitul pe venit in suma de lei, caruia ii corespunde o baza impozabila in suma de lei si accesoriile in suma de lei, se retin urmatoarele:

In fapt, prin contestatia initiala inregistrata la organul fiscal sub nr. , domnul X a contestat un impozit pe venit in suma de lei, caruia ii corespunde o baza impozabila in suma de lei si obligatii fiscale accesorii in suma totala de lei.

Ulterior, prin adresa precizatoare nr. a contestat un impozit pe venit in suma de lei, caruia ii corespunde o baza impozabila in suma de lei, precum si obligatii fiscale accesorii in suma totala de lei.

Fata de cele mai sus precizate, se constata urmatoarele:

- prin adresa precizatoare contestatarul si-a majorat pretentiile in sensul ca a contestat un impozit pe venit mai mare fata de cel contestat initial cu suma de lei (-) si obligatii fiscale accesorii mai mari fata de cele contestate initial cu suma de lei (-);
- pentru suma de lei reprezentand diferenta intre impozitul pe venit contestat initial in cuantum de lei si impozitul pe venit analizat prin prezenta decizie la pct. 3.1.1., 3.1.2., 3.1.3. si 3.1.4 .in cuantum de lei (+ + +), contestatarul aduce in sustinerea contestatiei ca argumente aspecte ce vizeaza procedura de desfasurare a inspectiei fiscale in sensul ca perioada inspectiei fiscale trebuia sa fie pentru ultimii 3 ani si nu de la ultimul control fiscal.

In ceea ce priveste diferenta de impozit pe venit in suma de lei si obligatiile fiscale accesorii in suma de lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost investită să analizeze dacă se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care pentru aceste diferențe contestația a fost depusă ulterior termenului de 30 de zile de la comunicarea actului contestat.

In fapt, pentru obligatiile fiscale in suma totala de lei (+) reprezentand diferenta de impozit pe venit si de accesorii contestate in plus fata de cele initiale, se retine ca contribuabilul a incalcat prevederile pct. 3.9 si pct. 3.10 din OMFP nr. 2906/2014 care stipuleaza:

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

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

Domnul X a formulat contestație în data de 13.08.2014 sub nr. împotriva unui impozit pe venit în suma de lei și accesorii în suma de lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. , comunicată la data de 21.07.2014.

În data de 26.05.2015 prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. , contestatarul a majorat impozitul pe venit contestat de la suma de lei contestată inițial, la suma de lei și accesoriile de la suma de lei la suma de lei.

Se reține că, contestatarul X și-a majorat pretenția pentru diferența de impozit pe venit în suma de lei și obligațiile fiscale accesorii în suma de lei.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că decizia de impunere nr. a fost comunicată în data de **21.07.2014**, contestația a fost înregistrată în data de 21.07.2014, majorarea pretențiilor efectuată în data de **18.09.2014**, respectiv în data de **26.05.2015** efectuându-se prin urmare în afara termenului legal de contestare de 30 de zile de la data comunicării. Pentru acest capăt de cerere privind diferența de impozit pe venit în suma de lei și obligațiile fiscale accesorii în suma de lei, se va respinge contestația ca depusă în afara termenului legal de contestare.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează: *"Termenul de depunere a contestației (1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.[...]"*

Mai mult, așa cum a reținut și Înalta Curte de Casație și Justiție în considerentele deciziei nr. 3250/18.06.2010 pronunțată în dosarul nr. 935/57/2009, aflată în copie în dosarul cauzei *"motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată"*.

Având în vedere cele mai sus prezentate, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată de domnul X urmează să se respingă ca **nedeținută în termen**.

În ceea ce privește diferența de impozit pe venit în suma de lei

Cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate în susținerea contestației ce vizează aspecte de procedură de desfășurare a inspecției fiscale atrag nulitatea diferențelor de impozit pe venit în suma de lei.

In fapt, pentru suma de lei reprezentând diferența între impozitul pe venit contestat inițial în cuantum de lei și impozitul pe venit analizat prin prezenta decizie la pct. 3.1.1, 3.1.2, 3.1.3 și 3.1.4 în cuantum de lei (+ + +), contestatarul aduce în susținerea contestației ca argumente aspecte ce vizează procedura de desfășurare a inspecției fiscale în sensul că perioada inspecției fiscale trebuia să fie pentru ultimii 3 ani și nu de la ultimul control fiscal.

De asemenea, prin contestația formulată contestatarul invocă în susținere o serie de aspecte ce vizează activitatea de inspecție fiscală după cum urmează:

- inspectorii nu s-au legitimat si nu au prezentat Ordinul de serviciu, conform art. 105 pct.7;
- nu a beneficiat de cele 5 zile de la primirea avizului pentru remedierea eventualelor erori materiale;
- nu a beneficiat de cele 15 zile pentru pregatirea documentatiei pentru control;
- activitatea firmei a fost blocata pe toata perioada inspectiei fiscale;
- nu a fost informat pe perioada inspectiei de neregulile gasite;
- nu a avut loc o discutie finala cu contribuabilul;
- nu i s-a permis depunerea unui punct de vedere la sfarsitul inspectiei fiscale conform art.107 alin. 2 si 3.

Cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. , contestatarul a anexat in sustinerea contestatiei raspunsul primit de la Serviciul de Control din cadrul DGRFPB NR. urmare a sesizarii sale nr. catre Ministerul Finantelor Publice referitor la unele deficiente legate in efectuarea controlului fiscal, prin care s-a constatat ca avizul de inspectie fiscala nr. nu a respectat prevederile art. 98 si art. 101 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale Anexei 1b la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala, fapt pentru care au fost luate masuri administrative impotriva functionarilor publici implicati in actiunea de inspectie fiscala efectuata.

In drept, potrivit art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 46. – Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

În conformitate cu aceste prevederi legale, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, care stipulează că *„actul administrativ fiscal emis [...] prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.”*

Totodata, din textele legale antecitate rezulta ca elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedura fiscala formeaza continutul actului administrativ fiscal, fara ca textul de lege sa contina vreo mentiune cu privire la obligativitatea sau continutul propriu-zis al fiecarui element in parte.

Asa cum este dezvoltata in doctrina juridica teoria nulitatii actelor juridice "vom folosi notiunea de **nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta**, ce se

stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele **elemente din continutul actelor administrative fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor**, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedura fiscala. Prin urmare, *numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta*, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativa), avand in vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedura civila coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, actul administrativ fiscal "*este lovit de nulitate daca prin nerespectarea cerintei legale s-a adus partii o vatamare care nu poate fi inlaturata decat prin desfiintarea acestuia*".

Având în vedere prevederile legale mai sus citate raportate la argumentele contestatarului cu privire la nulitatea parțială a Deciziei de impunere nr. , respectiv faptul că avizul de inspectie fiscala nr. nu a respectat prevederile art. 98 si art. 101 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale Anexei 1b la Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1304/2004, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, neconstituind motive de nulitate a actului administrativ fiscal.

Totodată, se reține că în același sens este și Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr.1944/2008, prin care instanța supremă a reținut că **argumentele** cu privire la nulitatea actului atacat nu sunt întemeiate atâta timp cât **se referă la elemente pentru care legea nu prevede sancțiunea nulității actului încheiat**.

Prin urmare, având în vedere că, potrivit celor menționate mai sus, argumentele aduse de contestatar nu au fost de natură să atragă nulitatea parțială a deciziei de impunere emisă în cauză, excepția ridicată de contestatar nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

Mai mult, potrivit prevederilor art. 98, art. 101, art. 102, art.109 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) lit.a) si art. 104 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 98.1 din Norme metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul de procedura fiscala

„**Art. 98** - Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(...)

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală **se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale**, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

(...)”

„**Art. 102 - (...) (6)** Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”

„**Art. 104 - (1)** Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 3 luni.

(...) **(3)** Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale ori de câte ori sunt motive justificate pentru aceasta.

(5) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.”

“**Art. 109 - (1)** Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate [...]

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

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;”

Norme metodologice:

“**98.1. La cererea temeinic justificată a contribuabililor, organul de inspecție fiscală poate aproba amânarea datei începerii inspecției fiscale, comunicându-le acestora data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.**”

Potrivit dispozițiilor art. 2, art. 5 și art. 8 din OPANAF nr. 467/2013 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale:

“**Art. 2.** - Inspekția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una din următoarele condiții, ori de câte ori sunt motive justificate și numai dacă apariția acesteia nu permite finalizarea inspecției fiscale, astfel:

(...) **f)** la solicitarea scrisă a contribuabilului, ca urmare a apariției unei cauze justificate, confirmată de echipa de inspecție fiscală. Pe parcursul unei inspecții fiscale contribuabilul poate solicita suspendarea acesteia numai o singură dată.”

“**Art. 5.** - Reluarea inspecției fiscale se va face în funcție de motivul care a determinat suspendarea, în următoarele condiții:

(...) **f)** pentru art. 2 lit. f), după data aprobată de organul de inspecție fiscală ca termen-limită de suspendare a inspecției fiscale. (...)”

„**Art. 8. - (1)** În oricare din situațiile prevăzute de art. 5, reluarea inspecției fiscale se va face pe baza referatului întocmit de echipa de inspecție fiscală, care va conține propuneri privind îndeplinirea condiției de reluare a inspecției fiscale și tratamentul fiscal aplicabil situației care a stat la baza suspendării. Referatul va fi supus avizării șefului de serviciu coordonator și aprobării conducătorului inspecției fiscale competent.

(2) Data reluării inspecției fiscale va fi comunicată în scris contribuabilului.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus se rețin următoarele aspecte:

1. În ceea ce privește legalitatea măsurii extinderii perioadei supuse inspecției fiscale de la 3 ani la 5 ani, cu consecința calculării în sarcina contestatarului a diferentelor de impozit pe venit pe anii 2008 și 2009 și a accesoriilor aferente.

În fapt, cu Avizul de inspecție fiscală nr. , Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AS FP a comunicat contribuabilului X NT PFA ca va face obiectul inspecției fiscale având ca obiectiv, printre altele, verificarea impozitului și taxelor datorate bugetului general consolidat al statului.

Conform precizărilor organului de inspecție fiscală menționate în Referatul contestat nr. , motivul inspecției fiscale a fost comunicat contribuabilului încă de la data inițierii acesteia 12.06.2014, selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale, făcându-se conform art. 100 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, în cazul de față criteriul fiind cel al perioadei de peste 3 ani în care contribuabilul nu a fost verificat din punct de vedere fiscal.

În baza Referatului privind extinderea verificării pe perioada prescripției nr. , s-a aprobat efectuarea inspecției fiscale pe o perioadă de 5 ani, conform prevederilor art. 98 alin. (3) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- 01.01.2008 – 31.12.2009 pentru impozitul pe venit;
- 01.10.2009 – 31.12.2009 pentru TVA,

Prin acest referat, organele de inspecție fiscală au arătat următoarele motive ale extinderii perioadei:

Contribuabilul a înregistrat în Declarația privind veniturile realizate din România (D200) în perioada 2010-2012 cheltuieli cu materii prime și materiale necesare producției de unelte și scule, având o pondere de peste 50% în totalul cheltuielilor declarate (61,2% în anul 2010, 50,63% în anul 2011 și respectiv 73,75% în anul 2012).

Din analiza efectuată de organele de inspecție fiscală s-a constatat că X NT PFA a înregistrat la finele anului 2010 o pondere a cheltuielilor deductibile în total

venituri de 63,77%, la finele anului 2011 o pondere a cheltuielilor deductibile în total venituri de 45,87%, la finele anului 2010 o pondere a cheltuielilor deductibile în total venituri de 50,20%.

De asemenea, din analiza documentelor justificative aferente perioadei 2010 - 2012, X NT PFA a înregistrat cheltuieli cu amenajarea spatiului din localitatea Cernica, executarea lucrarilor facandu-se în regie proprie, iar cheltuielile fiind înregistrate în evidenta contabila în partida simpla si declarata integral în declaratia 200.

Ca urmare organele de inspectie fiscala au constatat ca exista indicii privind diminuarea impozitului pe venit datorat si TVA.

În drept, referitor la **perioada supusa inspectiei fiscale**, art. 98 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completrile ulterioare, precizeaza:

“(1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspectiei fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspectia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Referitor la momentul de la care începe sa curga termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligatiilor fiscale, art. 91 din același act normativ stipuleaza:

“(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 (...).”

Având în vedere cele prezentate în fapt și în drept reținem ca perioada supusa inspectiei fiscale se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale daca un contribuabil se încadreaza în cel puțin una din situatiile prezentate la art. 98 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Cu privire la solicitarea contestatarului privind anularea în totalitate a obligatiilor de plata reprezentand impozit pe venit stabilit pentru anii 2008 și 2009, respectiv pentru perioada octombrie 2009 – octombrie 2011 în ceea ce privește TVA ca urmare a faptului ca organul fiscal nu a respectat procedura de extindere a inspectiei fiscal se reține ca, așa cum menționeaza însuși contestatru, a făcut obiectul unei reclamatii nr. pentru care i s-a comunicat raspunsul nr. , dar Codul de procedura fiscala nu legifereaza ca motiv de nulitate nerespectarea procedurii cu privire la comunicarea

extinderii inspectiei fiscale. Asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, inspectia a fost efectuata in interiorul termenului de prescriptie si existau indicii cu privire la diminuarea impozitelor, taxelor.

Totodata, prescriptia dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului urmator momentului in care **s-a constituit baza de impunere a obligatiei fiscale, moment care determina nasterea dreptului organului fiscal de a stabili si determina obligatia fiscala respectiva.**

De asemenea, inspectia fiscala se poate efectua in cadrul termenului de 5 ani de la data expirarii termenului de depunere a declaratiei fiscale, care reprezinta termenul general de prescriptie in materie fiscala.

Termenul de 3 ani prevazut la alin.(3) al art.98 din Codul de procedura fiscala nu este termen de prescriptie, asa cum a inteles contestatarul sa-si motiveze contestatia, ci un termen de recomandare pentru organele fiscale indrituite sa efectueze inspectia fiscala, care poate fi extinsa fara acceptul contribuabilului, pana la limita termenului general de prescriptie de 5 ani, atunci cand exista indicii privind diminuarea obligatiilor fiscale.

In concret, **in cazul impozitului pe venit baza de impunere se constituie in momentul in care contribuabilul o declara prin declaratia privind venitul realizat**, avand in vedere prevederile art. 83 din Codul fiscal conform carora:

"Art. 83. - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole determinate în sistem real **au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a veniturii.** Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere."

Avand in vedere dispozitiile art. 83 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza ca termenul de depunere a declaratiei privind venitul realizat la organul fiscal competent pe anul 2008 este 15 mai a anului urmator celui de realizare a veniturilor, coroborate cu prevederile art. 23 si art. 91 din Codul de procedura fiscala, republicat, rezulta ca data la care se stabileste baza de impunere pentru impozitul anual datorat pentru anul 2008, respectiv, data la care se naste baza de impunere, este data de 15.05.2009, iar termenul de prescriptie a dreptului Administratiei Sectorului a Finantelor Publice de a stabili in sarcina domnului X impozitul pe venit pentru anul 2008, curge de la data de **01.01.2010**.

Reiese, asadar, ca in cazul impozitului pe venit aferent anului fiscal 2008, pentru care declaratia privind venitul realizat trebuia depusa pana la termenul prevazut, respectiv pana la data de 15 mai 2009 conform art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie 2010 si se implineste la data de **31 decembrie 2014**. Cum inspectia fiscala a inceput la data de **30.06.2014**, asa cum s-a consemnat in raportul de inspectie fiscala, rezulta ca organele de inspectie fiscala au stabilit prin Decizia de impunere nr. , emisa in baza

raportului de inspectie fiscala nr. , obligatia fiscala reprezentand impozitul pe venit aferent anului fiscal 2008 in cadrul termenului legal de prescriptie.

Potrivit dispozitiilor legale **momentul constituirii bazei de impunere este si momentul in care se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata, care nu poate fi decat momentul in care expira termenul pana la care contribuabilul trebuie sa declare baza impozabila.** Orice actiune a organelor fiscale inainte de expirarea termenului de declarare ar fi contrara principiilor fiscale invocate de insasi contestatar si ar avea caracterul unui abuz, dreptul organelor fiscale de percepere a obligatiilor fiscale datorate de un contribuabil nascandu-se doar in momentul in care expira termenul prevazut de lege pentru declararea bazelor impozabile.

2. Nu poate fi retinuta afirmatia contestatarului precum ca *nu a beneficiat de cele 5 zile de la primirea avizului pentru remedierea eventualelor erori materiale*, întrucât contribuabilul a fost de acord cu inceperea inspectiei fiscale începând cu data de **12.06.2014**, așa cum rezulta din mentiunea contribuabilului pe exemplarul avizului de inspectie fiscala.

Potrivit Avizului de inspectie fiscala nr. , data inceperii inspectiei fiscale este data de 11.06.2014. În cuprinsul avizului i se pune în vedere contribuabilului ca în termen de 5 zile de la primirea avizului are posibilitatea de a se prezenta la compartimentul cu atributii de evidenta pe platitori din cadrul organului fiscal în a carei raza teritoriala are domiciliul fiscal pentru remedierea eventualelor erori materiale din evidenta fiscala, precum și ca are posibilitatea de a solicita o singura data amanarea datei de începere a inspectiei fiscale pentru motive justificate.

Avizul de inspectie fiscala inregistrat sub nr. , a fost comunicat contribuabilului prin poșta cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire la data de **07.06.2014**.

3. La pct. I.1 din raportul de inspectie fiscala nr. se mentioneaza atât numele inspectorilor care au efectuat inspectia fiscala, precum și functia acestora, numărul legitimațiilor de serviciu și al ordinului de serviciu.

Începerea inspectiei fiscale a fost consemnată în registrul unic de control la pozitia nr.1, asa cum se precizeaza in raportul de inspectie fiscala nr. la pct. 1.5.

Invocarea "neprezentarii" legitimațiilor de inspectie si a ordinului de serviciu de catre organele fiscale nu are niciun suport doveditor, fiind o simpla afirmatie pro-causa a contestatorului, combatuta de insusi faptul ca, in chiar prima zi a inspectiei, contribuabilul a convenit de comun acord cu echipa de inspectie asupra locului de desfasurare a inspectiei fiscale, recunoscand astfel calitatea organelor de inspectie fiscala. De altfel, in raportul de inspectie fiscala nr. sunt mentionate in mod expres atat numarul legitimațiilor de serviciu ale organelor fiscale care au efectuat inspectia, cat si ordinul de serviciu in baza caruia au actionat.

4. Sustinerile contestatarului precum ca *activitatea firmei a fost blocata pe toata perioada inspectiei fiscale, nu a fost informat pe perioada inspectiei de neregulile gasite, nu a avut loc o discutie finala cu contribuabilul si nu i s-a permis depunerea unui punct de vedere la sfarsitul inspectiei fiscale conform art.107 alin. 2 si 3*, nu pot fi retinute în solutionarea favorabila a cauzei, având în vedere urmatoarele:

Potrivit art. 9 și art. 107 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data desfășurării inspecției fiscale:

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

"Art. 107. – (1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) **La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere** potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) **Contribuabilul are dreptul să prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale".**

În speta, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că în baza înștiințării privind discuția finală nr. contribuabilul a fost înștiințat că în data de 26.06.2014, ora 15, va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, urmare a încheierii inspecției fiscale efectuate în perioada 12.06.2014-26.06.2014, având posibilitatea de a exprima în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală, iar acesta a consemnat, în scris, "*doresc să fac un punct de vedere în scris*".

Fată de rezultatele inspecției fiscale prezentate în cadrul discuției finale, contribuabilul prezintă punctul său de vedere înregistrat sub nr. (anexa nr. 12 la prezentul raport de inspecție fiscală) "*privind contestarea rezultatelor inspecției urmand ca dupa primirea rezultatelor concrete ale inspecției să revină cu date și valori concrete*", fără a face referire în punctul de vedere la rezultatele inspecției fiscale.

De asemenea, conform declarației de proprie răspundere nr. a domnului X, în calitate de reprezentant legal, prin anexa nr. 6 la RIF se certifică realitatea și legalitatea operațiilor efectuate și consemnate în documentele justificative, în baza cărora s-au efectuat înregistrările în evidența contabilă, precum și faptul că, au fost restituite contribuabilului toate documentele solicitate și puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Prin urmare, **chiar din punctul de vedere semnat de contestatar rezulta că organele de inspecție fiscală i-au prezentat constatările, consecințele fiscale și temeiurile legale ale acestor consecințe, astfel că susținerea contestatarului privind nerespectarea prevederilor procedurale nu are niciun temei legal.**

Sustinerile invocate de contestatar nu au relevanță în soluționarea cauzei, având în vedere că putea beneficia de asistență de specialitate pe parcursul desfășurării inspecției, în conformitate cu prevederile art. 106 alin. (3) din Codul de procedura fiscală. De asemenea, invocarea neluării în considerare a punctului de vedere exprimat în scris în data de 30.06.2014 nu poate fi reținută, fiind o simplă afirmație pro-causa, în condițiile în care contribuabilul nu face dovada depunerii

acestui la registratura anterior emiterii deciziei de impunere in aceeași data de 30.06.2014.

Totodată, se reține că, contribuabilul și-a prezentat, amplu și documentat, punctul de vedere asupra constatarilor controlului prin însăși contestația formulată, astfel că lipsa unei comunicări scrise prealabile cu privire la rezultatele controlului nu este de natură să conducă la anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere, având în vedere că acesta nu arată cum aspectele reclamate i-au pricinuit o vătămare ce nu poate fi înlăturată decât prin anularea deciziei în raport de prevederile art. 46 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale.

Mai mult decât atât, dreptul la apărare al contestatarului nu a fost îngrădit întrucât acestuia i s-a acordat posibilitatea exercitării căii administrative de atac, drept de care a uzat prin formularea contestației prin care și-a prezentat argumentele de fapt și de drept vis-a-vis de actul administrativ fiscal încheiat ca urmare a inspecției fiscale.

5. Referitor la susținerea contestatarului cu privire la faptul că nu a beneficiat de cele 15 zile pentru pregătirea documentației pentru control, se rețin următoarele:

Potrivit prevederilor art. 101 și art. 102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data inițierii inspecției fiscale:

„**Art. 101 (1)** Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.”

„**Art. 102 (1)** Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

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

De asemenea, alin.1) din anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr. 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, prevede:

“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală

Înaintea desfășurării inspecției fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspecție fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, astfel:

- cu 30 de zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru marii contribuabili;

- cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru ceilalți contribuabili.

Prin avizul de inspecție fiscală veți fi înștiințat cu privire la:

- a) organul de inspecție fiscală care va efectua inspecția fiscală;
- b) temeiul juridic al inspecției fiscale;
- c) data de începere a inspecției fiscale;
- d) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

e) **posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.**”

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că organele de inspecție fiscală au emis Avizul de inspecție fiscală nr. în data de 26.05.2014, cu termen de începere a inspecției în data de 11.06.2014.

Potrivit precizarilor din RIF avizul a fost expediat prin posta către contribuabil, fiind primit de acesta de-abia în data de 07.06.2014.

Nu prezintă relevanță în soluționarea cauzei invocarea de către contribuabil a faptului că nu a fost respectat termenul de 15 zile prevăzut la art. 102 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, republicat, cătă vreme, pe de-o parte Avizul a fost comunicat prin posta, fiind confirmat de primire de-abia în data de 07.06.2014, iar pe de altă parte, acesta avea posibilitatea solicitării amânării datei de începere a inspecției fiscale în situația în care considera că este insuficient timpul rămas (pentru pregătirea documentelor) până la începerea controlului, ceea ce nu s-a întâmplat.

Mai mult, deși contestatarul solicită anularea deciziei pentru anii 2008 și 2009 pe motiv că organul de inspecție fiscală nu avea dreptul de a efectua inspecția pe o perioadă mai mare de 3 ani, în ultima completare a contestației solicită ca pentru anul 2009 impozitul de recuperat să fie mai mare decât cel stabilit de organul de inspecție fiscală (- lei stabilit de organul de inspecție fiscală și - lei stabilit de contestatar). Astfel, se constată o încoșecvență a contestatarului în propria apărare.

- În ceea ce privește erorile de calcul, invocate de contestatar, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere următoarele:
- înscirerea eronată a sumei de lei în loc de lei din tabelul de la pag 56 din RIF la coloana “impozit pe venit stabilit în minus”, este o simplă eroare de aditie care nu este sancționată cu nulitatea actului administrativ fiscal contestat cătă vreme în Decizia de impunere întocmită în baza raportului de inspecție fiscală obligațiile fiscale au fost preluate corect;
 - susținerea contestatarului precum că nu au fost admise la deducere cheltuielile de protocol, că unele sume au fost dublate, nu poate fi reținută cătă vreme nici în timpul controlului și nici în susținerea contestației nu a prezentat documente justificative care să îi susțină afirmațiile, iar aceste cheltuieli nu au fost înregistrate de contribuabil în registrul de încasări și plăți, nefiind cuprinse la determinarea venitului net declarat în Declarațiile anuale de venit.

Fată de cele anterior prezentate rezultă că excepțiile invocate sunt nefondate și, întrucât nu sunt invocate alte motive de drept substanțial, contestatarul X datorează impozitul pe venit în suma de lei stabilit de organele de inspecție fiscală, contestația urmând a fi **respinsă ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

3.1.6. Referitor la accesoriile în suma de lei aferente diferentelor de impozit pe venit, împotriva cărora s-a întrodus inițial contestație :

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venit în suma de lei, în condițiile în care la pct. 3.1.1. și pct. 3.1.4. al prezentei

decizii s-a retinut ca fiind datorat doar o parte din debitul reprezentand impozitul pe venit stabilit în urma inspectiei fiscale.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. , organele de inspectie fiscala au calculat, pentru perioada 27.11.2009-26.06.2014, accesorii aferente impozitului pe venit in suma de lei (lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente si lei = penalitati de intarziere aferente).

Pentru anul 2008:

- lei dobanzi de intarziere
- lei penalitati de intarziere

Pentru anul 2011:

- lei dobanzi de intarziere
- lei penalitati de intarziere

Pentru anul 2012:

- lei dobanzi de intarziere
- lei penalitati de intarziere

Prin contestatia initiala inregistrata la organul fiscal sub nr. , domnul X a contestat obligatii fiscale accesorii aferente impozitului pe venit in suma totata de lei din care majorari de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Ulterior, prin adresa precizatoare nr. a contestat obligatii fiscale accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de lei, din care majorari/dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Cu privire la diferența de accesorii în suma de lei între accesoriile contestate initial și cele contestate în adresa precizatoare ne-am pronuntat în prezenta decizie la pct. 3.1.5.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

In ceea ce priveste calculul majorarilor de intarziere, pana la **30.06.2010** dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

"Art.119 -(1) Pentru neachitarea la **termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."

"Art.120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare **termenului de scadenta** si până la data stingerii sumei datorate inclusiv."

"(7) Nivelul majorarii de întârziere este de **0,1%** pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Incepand **cu data de 1 iulie 2010**, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. nr. 39/2010:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **se datoreaza dupa acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**"

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,05%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

"Art. 120¹- (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata a fost modificat prin punctul 2 din O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari/dobanzi si/sau penalitati de întârziere.

Se reține ca la pct. 3.1.1 al prezentei decizii, urmare acordarii la deducere a cheltuielilor cu contributiile sociale de sănătate, pentru perioada 2010 – 2012, situația se prezinta astfel :

- pentru anul 2010 – lei ;
- pentru anul 2011 – lei ;
- pentru anul 2012 – lei.

Iar la pct. 3.1.4 al prezentei decizii, pentru anul 2012 s-a acordat la deducere cheltuiala cu piese utilizate în procesul de producție în suma de lei.

Prin urmare diferența de venit impozabil este :

- pentru anul 2010 este de - lei ;
- pentru anul 2011 este de lei ;
- pentru anul 2012 este de lei.

Diferența de impozit pe venit este :

- pentru anul 2010 este de - lei ;

- pentru anul 2011 este de lei ;
- pentru anul 2012 este de lei.

Impozitul stabilit în plus :

- pentru anul 2009 în suma de – lei ;
- pentru anul 2010 în suma de – lei.

Întrucât pentru obligatiile fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala se datorează accesorii calculate începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pana la data inscrisa în raportul de inspectie fiscala, prin raportul de inspectie fiscala nr. , organele de inspectie fiscala precizeaza ca deciziile de impunere anuale pentru anii 2008-2012 au fost comunicate astfel:

- pentru anul 2008 – comunicata la data de 26.11.2009;
- pentru anul 2009 – comunicata la data de 27.09.2010;
- pentru anul 2010 – comunicata la data de 02.09.2011;
- pentru anul 2011 – comunicata la data de 03.12.2012;
- pentru anul 2012 – comunicata la data de 23.09.2013.

Intrucat la pct. 3.1.1. al prezentei decizii s-a dispus admiterea contestatiei pentru impozitul pe venit în suma de lei, iar la pct. 3.1.4. s-a dispus admiterea contestatiei in suma de lei si respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru impozitul pe venit in suma de lei, luând în considerare și impozitul stabilit în plus pentru anii 2009 și 2010 si tinand cont de principiul de drept “accesorium sequitur principale”, urmeaza a se dispune:

- **respingerea** in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru accesoriile aferente impozitului pe venit in suma totala de lei (lei + lei), după cum urmează:

Data scadentei	suma	perioada	nr. zile;	coeficient	majorari	total	penalitati	total
26.11.2009		27.11.2009 – 30.06.2010 01.07.2010 – 27.09.2010 27.11.2009 – 27..09.2010	216 89	0,10% 0,05%				
Total an 2008								
27.09. 2010		27.09.2010 – 30.09.2010 01.10.2010 – 02.09.2011	3 337	0,05% 0,04%				
Total an 2009								
03.12.2012		04.12.2012 – 28.02.2014 01.03.2014 – 26.06.2014 01.07.2010 – 26.06.2014	452 118	0,04% 0,03%				
Total an 2011								
23.09.2013		24.09.2013 – 28.02.2014 01.03.2014 – 26.06.2014 01.07.2013 – 26.06.2014	158 118 361	0,04% 0,03% 0,02%				
Total an 2012								
Total general								

- **admiterea** in parte a contestatiei pentru accesoriile aferente impozitului pe venit in suma totala lei lei – lei), care se compune din suma de lei (lei – lei)

reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venit si lei (lei – lei) reprezentând penalitati de intarziere.

3.2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata nedeductibila si accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata:

Perioada verificata: 01.10.2009-30.04.2014.

In fapt, organele de control din cadrul AS FP au efectuat control la PFA „X – NT”, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. emisa pentru PFA „X – NT”, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- lei = penalitati de intarziere aferente TVA.

1. Prin contestatia initiala înregistrată la Administratia sector a Finanțelor Publice sub nr. , PFA „X – NT” a contestat urmatoarele:

An	TVA nedeductibil stabilit de inspectia fiscala	Diferente TVA recunoscute ca fiind datorate	Diferente de TVA contestate	Accesorii stabilite de inspectia fiscala	Accesorii recunoscute ca fiind datorate	Accesorii contestate
2009						
2010						
2011						
2012						
2013						
2014						
TOTAL						

2. Prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. , PFA „X – NT” a contestat urmatoarele:

An	TVA nedeductibil stabilit de inspectia fiscala	Diferente TVA recunoscute ca fiind datorate	Diferente de TVA contestate	Accesorii stabilite de inspectia fiscala	Accesorii recunoscute ca fiind datorate	Accesorii contestate
2009						
2010						
2011						
2012						
2013						
2014						

TOTAL						
-------	--	--	--	--	--	--

Având în vedere precizarile contestatarului mai sus menționate, rezulta ca totalul sumei contestate de PFA „X – NT” este de lei și se compune din TVA în suma de lei și accesorii aferente în suma de lei.

Suma de ei reprezentând TVA se compune din:

- lei – TVA aferenta amenajării spațiului detinut comod și obiectelor de inventar;
- lei (lei + lei) - 50%TVA aferenta cheltuielilor cu combustibilul și ENEL;
- lei – TVA dedus eronat;
- lei – diferența între TVA contestată inițial și TVA contestată prin adresa din data de 26.05.2015.

3.2.1. In ceea ce privește neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei, aferenta cheltuielilor cu achiziționarea bunurilor în vederea amenajării spațiului din localitatea , precum și a TVA în suma de lei dedusă eronat

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit legal TVA neadmisa la deducere în suma de lei (lei + lei), în condițiile în care contestatarul nu formulează motive și nu depune documentele sau motivele formulate și documentele depuse nu sunt de natură să infirmă cele stabilite prin decizia contestată.

➤ **În ceea ce privește neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei**

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector a Finanțelor Publice nu au admis la deducere TVA în suma de lei aferenta achiziției unor materiale consumabile și obiecte de inventar sau au acordat deductibilitate TVA în cota de 50% aferenta achizițiilor unor materiale de construcție și obiecte de inventar în vederea efectuării lucrărilor de construcții și amenajare a spațiului situat în localitatea , astfel:

- **pentru anul 2009 – lei** – reprezintă 50% TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achiziții de materiale și obiecte de inventar (boiler, confecție metalică) în vederea efectuării lucrărilor de amenajare a spațiului din localitatea .

Contestatarul susține că suma respectivă reprezintă TVA aferenta unor obiecte de inventar (boiler, confecție metalică) acestea fiind materiale de amenajare a atelierului de producție.

- **pentru anul 2010 – lei** - reprezintă 50% TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achiziții de materiale consumabile și obiecte de inventar (aer condiționat) în vederea efectuării lucrărilor de construcții și amenajare atât a spațiului, cât și a celui aferent locuinței și terenului situate în localitatea ;

Contestatarul susține că suma respectivă reprezintă TVA din facturi de amenajare a atelierului (materiale de construcții, soba, panouri PVC).

- **lei** (din totalul sumei de lei) - reprezintă TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achiziție a unor bunuri și obiecte de inventar (pomi arbuști, gard, materiale consumabile, LCD, PVC, soba) pentru care organul de inspecție fiscală nu a acordat

deducerea întrucât contribuabilul nu justifică cum sunt destinate în folosul operațiunilor înregistrate ale PFA X – NT.

Contestatarul susține ca suma reală este de lei și nu lei TVA din facturi de achiziție a unor bunuri de uz personal;

- **pentru anul 2011** - lei - reprezintă 50% TVA neadmisa la deducere aferentă facturilor de achiziție a unor materiale de construcții și obiecte de inventar (ușa – 2 buc., polistiren, PVC, mobilier, etc.) în vederea efectuării lucrărilor de construcții și amenajare atât a spațiului de lucru, cât și a celui aferent locuinței și terenului (curte, grădina) din localitatea ;

Contestatarul susține ca reprezintă cheltuieli de amenajare a atelierului;

- lei (din totalul sumei de lei) – reprezintă TVA neadmisa la deducere aferentă facturilor de achiziție a unor bunuri de uz personal: materiale de construcții și obiecte de inventar (soba – 2 buc., bordura, parchet, gard, mobilier dormitor, frigider, saltea, etc);

Contestatarul susține ca reprezintă cheltuieli de amenajare a atelierului;

- **pentru anul 2012** - lei - reprezintă 50% TVA neadmisa la deducere aferentă facturilor de achiziție de obiecte de inventar (ușa – 3 buc., etc.) în vederea efectuării lucrărilor de construcții și amenajare atât a spațiului de lucru, cât și a celui aferent locuinței și terenului (curte, grădina) din localitatea

Contestatarul susține ca reprezintă cheltuieli de amenajare a atelierului.

- lei (din totalul sumei de lei) - reprezintă TVA neadmisa la deducere aferentă facturilor de achiziție a unor bunuri de uz personal: materiale de construcții și obiecte de inventar (pomi arbusti, combina frigorifică – 2 buc., TV, PVC, gresie, centrală, mobilier bucătărie, plită, mobilier, etc).

Contestatarul susține ca reprezintă cheltuieli de amenajare a atelierului.

Din constatările organelor de inspecție fiscală rezultă următoarele:

PFA „X – NT” este înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 01.01.2007.

Prin contractul de comodat nr. încheiat între X și în calitate de comodant și PFA „X – NT” în calitate de comodată, se pune la dispoziția comodatăului, cu titlu de folosință gratuită, pentru cercetări, experimentări, testări tehnice - științifice și ingineresti, producție etc., imobilul situat în comuna pentru perioada 15.05.2006 – 15.05.2020.

Imobilul se compune din două construcții distincte: casa de locuit și atelier – garaj. În spațiul de lucru (atelier) desfășoară activități științifice, tehnice atât PFA „X – NT” cât și SC NT DM S.R.L.

Potrivit constatările organelor de inspecție fiscală menționate în referatul cauzei, contribuabilul a efectuat lucrări de construcții și amenajare a imobilului din localitatea Cernica având destinația de locuință și la punctul de lucru – atelierul utilizat pentru desfășurarea activității atât de către PFA „X – NT” cât și SC NT DM S.R.L., iar cheltuielile au fost înregistrate în evidența contabilă în partida simplă și declarate integral în declarația privind veniturile obținute (D200) de către PFA „X – NT”.

În răspunsurile la solicitările de informații nr. V și nr. , contribuabilul precizează următoarele:

- *“Terenul și construcțiile din locația, loc. au fost dobândite de proprietarii X și în baza contractului de vânzare-cumpărare nr. . Pentru realizarea construcției s-au obținut de către proprietar X, Autorizația de construcție nr. , destinația inițială a construcției fiind de magazie + garaj.*

Prin contractele de comodat incheiate intre proprietari si firmele SC NT DM SRL si X NT PFA, s-a pus la dispozitia acestor firme spatiul si cladirea sus-mentionate, cu titlu de folosinta grastuita pentru cercetari, experimentari (...);

- cu privire la locatia in care au fost executate lucrarile de investitii amenajari pe perioada 2008-2013, mentioneaza ca "lucrarile de investitii (reparatii) au fost executate in locatia : Loc. . Este punctul de lucru al NT DM SRL acesta fiind principal beneficiar al PFA-ului, iar in Autorizatia si Certificatul constatator al PFA-ului activitatea este "la beneficiar";

- cu privire la existenta devizelor de lucrari pentru aceste investitii, mentioneaza ca "toate lucrarile de investitii (reparatii) au fost executate in regie proprie pentru costuri minime;

- "explicatii privind punctul de lucru din " mentioneaza ca "s-au facut cheltuieli de reparatii care au fost suportate de X NT PFA acestea regasindu-se in contabilitatea acesteia. Executarea lucrarilor s-a facut in regie proprie si mai trebuie mentionat faptul ca, X – NT PFA a suportat o parte (cea mai mare parte) din aceste reparatii, restul fiind suportate de X ca persoana fizica simpla".

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca achizitia acestor bunuri nu a fost efectuata in folosul operatiunilor taxabile, in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal - valabil in perioada 2009-2014.

In drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. 1 si 2 lit. a) si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

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

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

a) operațiuni taxabile."

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155. [...]"

Conform dispozitiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economice asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din**

punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **simplic achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.**

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, aplicabila de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca bunurile facturate sunt achizitionate in folosul operatiunii taxabile respective, simpla prezentare a unor documente neputand asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

Ca atare, orice achizitie care nu este destinata in scopul activitatilor economice taxabile pe care le poate desfasura de o maniera independenta o persoana fizica ce exercita o profesie libera, ci foloseste uzului si interesului personal al persoanei fizice ca atare si al familiei sale, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei respective, persoana interesata avand obligatia sa prezinte dovezi obiective din care sa rezulte ca **bunurile sunt destinate exclusiv activitatilor sale economice.**

In speta, din documentatia existenta la dosarul cauzei rezulta ca in urma inspectiei fiscale ce s-a desfasurat in spatiul situat in localitatea , organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere in totalitate sau in cota de 50% taxa pe valoarea adaugata dedusa aferenta urmatoarelor :

- facturilor de achizitie a unor bunuri de uz personal;
- facturilor de achizitie a unor materiale de amenajare a atelierului de productie;
- facturilor de achizitie a unor obiecte de inventar,

asa cum este prezentat in anexa 9 la raportul de inspectie fiscala nr. .

Se retine ca PFA „X – NT” nu face dovada ca bunurile pentru care nu s-a acordat deducerea au fost destinate si folosite exclusiv in folosul activitatii taxabile, in conditiile in care contestatarul nu a prezentat devize de lucrări din care sa reiasa materialele specifice achizitionate si categoriile de lucrari executate, exprimate în unitati fizice si valorice, procese-verbale de receptie a lucrarilor, situatii detaliate din care sa rezulte ca achizitiile respective sunt efectuate în scopul operatiunilor taxabile ale PFA, numarul de ore prestate pentru fiecare operatiune in parte, resursele umane si materiale folosite in vederea efectuării lucrarilor si prestării serviciilor; s.a.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele PFA, avand in vedere faptul ca simpla achizitie a unor bunuri sau servicii **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deducerea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

Prin urmare, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie sa demonstreze ca taxa datorată sau achitată este aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă; or, asa cum am aratat, nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei, contestatarul nu a depus documente care sa sustina intentia sa de a utiliza achizitiile in scopul operatiunilor sale taxabile, desi potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, avea aceasta posibilitate.

De asemenea, asa cum s-a aratat la pct. 3.1.2. din prezenta decizie, **din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt in patrimoniul afacerii (inchiriate, in comodat etc.), nu sunt deductibile decat cheltuielile de intretinere si functionare a bunurilor** folosite strict in interesul afacerii si nicidecum eventualele *cheltuieli utile* care sporesc valoarea bunurilor, *dar pe care, potrivit practicii judiciare si doctrinei juridice in materie, proprietarul este dator sa le restituie posesorului care le-a facut.*

Fata de cele mai sus prezentate se retine ca afirmațiile contestatarului nu sunt susținute de niciun mijloc de probă, desi sarcina probei revine contestatarului în conformitate cu un vechi principiu de drept consfițit de dispozitiile art.1169 din vechiul Cod civil. Astfel cum precizează organele de inspectie fiscala, nici în timpul inspectiei contribuabilul nu a dovedit utilizarea materialelor în scopul amenajarii spatiului sau a productiei, situatia de fapt consemnată în actul atacat rezultând pe baza datelor puse la dispozitie de contribuabil inspectorilor care au efectuat verificarea. Se reține că deși art. 213 (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare stipulează faptul că în cursul procedurii soluționării administrative se pot depune probe noi în susținerea cauzei,

contestatorul nu se folosește de această posibilitate, neaducând probe la dosarul cauzei care să-i sprijine afirmațiile.

De asemenea, prevederile art.206 alin. (1) lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează: „*Contestația se formulează în scris și va cuprinde: d) dovezile pe care se întemeiază contestația*”. Se reține că 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.

➤ ***În ceea ce privește neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei***, se reține ca prin raportul de inspectie fiscala nr. organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector a Finantelor Publice nu au admis la deducere TVA in suma de lei, reprezentand TVA deductibila inregistrata in sensul ca s-a dedus TVA mai mare decat cea inregistrata in factura.

Prin adresa nr. înregistrată la D.G.R.F.P.B., ca urmare a solicitarii Serviciului solutionare contestatii cu adresa nr. , activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS FP, precizeaza ca nu este justificata pretentia contribuabilului întrucât acesta nu a prezentat la controlul din data de 05.05.2015 niciun documentul justificativ cu privire la aceasta suma.

In consecinta, avand in vedere cele anterior retinute, contestatia formulata de PFA „X – NT” impotriva deciziei de impunere nr. , urmează a fi respinsa ca neintemeiata și nesustinuta cu documente pentru TVA în suma de lei (lei + lei) reprezentând TVA neadmisa la deducere.

3.2.2. In ceea ce privește neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de lei (in procent de 50% - lei + lei si integral – lei), aferenta facturilor de achizitii pentru anii 2013 si 2014.

Cauza spusa solutionarii este daca este deductibila taxa pe valoarea adăugată aferenta achizitiilor destinate activitatii de productie, in conditiile in care la cercetarea la fata locului din data de 05.05.2015 contestatarul a prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala nr. organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector a Finantelor Publice nu au admis la deducere TVA in suma de lei, reprezentand:

- **pentru anul 2013 – lei** (din totalul sumei de lei) reprezintă 50% TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de materiale de construcții și piese auto (adeziv, bara otel, rulmenti, bujii, baterie, etc) în vederea efectuării lucrărilor de construcții și amenajare atât a spațiului de lucru, cât și a celui aferent locuintei și terenului (curte, grădina) din localitatea .

Contestatarul sustine ca reprezintă cheltuieli utilizate în **procesul de productie**;

- **pentru anul 2014 – lei** (din totalul sumei de lei) – reprezintă 50% TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achizitii de materiale de construcții și pise auto (adeziv, termopan, faianta, reparații auto, etc.) în vederea efectuării lucrărilor de construcții și amenajare atât a spațiului de lucru, cât și a celui aferent locuintei și terenului (curte, grădina) din localitatea .

Contestatarul sustine ca reprezintă cheltuieli utilizate în **procesul de producție** (adeziv, materiale sanitare, tevi PVC pentru instalatiile de producție), sau materiale de amenajare atelier (ciment, faianta).

- **lei** - reprezintă TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achiziție

Contestatarul sustine ca aceasta suma nu apare în tabelul din anexa 9 din RIF.

Pentru lamurirea aspectelor mai sus mentionate, organele competente au efectuat cercetare la fata locului intocmind in acest sens procesul-verbal nr. , anexat la dosarul cauzei.

Prin adresa nr. înregistrată la D.G.R.F.P.B., ca urmare a solicitarii Serviciului solutionare contestatii cu adresa nr. , activitatea de inspectie fiscala din cadrul AS FP, precizeaza urmatoarele:

- pentru TVA în suma de **lei** reprezentând TVA dedusa în anul 2014, aferenta facturii nr. (anexa nr. 4 la Procesul verbal nr.) necuprinsa în anexa nr. 9 la Raportul de inspectie fiscala, contribuabilul a prezentat la controlul din data de 05.05.2015, în original factura de achiziție obiecte de inventar în valoare de lei, din care TVA în suma de lei;

- referitor la suma de **lei** (din totalul de lei) – pentru anul 2013 și suma de **lei** (din totalul de lei) pentru anul 2014, reprezentând 50% TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de materiale de constructii și piese auto, contestatul a prezentat documente justificative (bonuri fiscale, bonuri de consum) precum și situații centralizatoare (anexa nr. 3 la procesul verbal nr.).

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si propunerile organului de inspectie fiscala, mentionate in adresa nr. , de diminuare a bazei impozabile cu suma de lei si TVA in suma de **lei** pentru anul 2013 si diminuarea bazei impozabile cu suma de lei si TVA in suma de **lei** pentru anul 2014, rezulta ca pretentia contestatarului este justificata, urmand a se admite contestatia pentru acest capat de cerere.

3.2.3. In ceea ce priveste neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta facturilor de achizitie de servicii Enel si Romtelecom, combustibil.

Cauza supusa solutionarii este daca PFA „X – NT” datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, in conditiile in care motivatiile sale nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala nefiind susținute cu documente.

In fapt, din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta urmatoarele:

- pentru achizitia serviciilor Enel si Romtelecom organele de inspectie fiscala au acordat deducerea TVA in cota de 50% conform contractului de comodat nr. ;

- pentru cheltuielile cu combustibilul organele de inspectie fiscala nu au acordat deducerea TVA aferenta cheltuielilor cu combustibilul integral pentru anii 2009-2011 si au acordat deducerea TVA aferenta cheltuielilor cu combustibilul in cota de 50% pentru anii 2013 si 2014.

PFA „X – NT” contesta urmatoarele sume:

- **pentru anul 2010 –**

- **lei** (din totalul sumei de lei) – reprezintă TVA neadmisa la deducere aferenta cheltuielilor cu combustibilul care nu se incadreaza în prevederile art. 145 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal. Contestatarul sustine ca valoarea reala a TVA din facturile de combustibil este lei și nu lei.

- **pentru anul 2011** –

- **lei** (din totalul sumei de lei) - reprezintă 50% TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achiziție de servicii enel și romtelecom acordate la deducere proportional cu partea aferenta activitatii, conform contractului de comodat nr. . Contestatarul sustine ca valoarea reala a TVA din facturile de enel și romtelecom este lei și nu lei;

- **lei** (din totalul sumei de lei) – reprezintă TVA neadmisa la deducere aferenta cheltuielilor cu combustibilul care nu se incadreaza în exceptiile prevazute de art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal. Contestatarul sustine ca valoarea reala a TVA din facturile de combustibil este lei și nu lei.

- **pentru anul 2012** –

- **lei** (din totalul sumei de lei) - reprezintă 50% TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achiziție de servicii enel și romtelecom acordate la deducere proportional cu partea aferenta activitatii, conform contractului de comodat nr. . Contestatarul sustine ca valoarea reala a TVA din facturile de enel și romtelecom este lei și nu lei;

- **lei** (din totalul sumei de lei) – reprezintă 50% TVA la deducere aferenta cheltuielilor cu combustibilul care nu se incadreaza în exceptiile prevazute de art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal. Contestatarul sustine ca valoarea reala a TVA din facturile de combustibil este lei și nu lei.

- **pentru anul 2013** –

- **lei** (din totalul sumei de lei) – reprezintă 50% TVA la deducere aferenta cheltuielilor cu combustibilul care nu se incadreaza în exceptiile prevazute de art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal. Contestatarul sustine ca valoarea reala a TVA din facturile de combustibil este lei și nu lei.

- **lei** (din totalul sumei de lei) - reprezintă 50% TVA neadmisa la deducere aferenta facturilor de achiziție de servicii enel și romtelecom acordate la deducere proportional cu partea aferenta activitatii, conform contractului de comodat nr. . Contestatarul sustine ca valoarea reala a TVA din facturile de enel și romtelecom este lei și nu lei;

- **pentru anul 2014** –

- **lei** (din totalul sumei de lei) – reprezintă 50% TVA la deducere aferenta cheltuielilor cu combustibilul care nu se incadreaza în exceptiile prevazute de art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal. Contestatarul sustine ca valoarea reala a TVA din facturile de combustibil este lei și nu lei.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept;**
- d) **dovezile pe care se întemeiaza;**

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii."

"Art. 213 (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.** "

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

Cu privire la acest capat de cerere, contestatarul nu a prezentat documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

Simplele afirmații ale contestatarului privind incorectitudinea calculelor efectuate de organele de inspecție fiscală nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei, câtă vreme contrar dispozițiilor art. 206 din Codul de procedură fiscală, republicat, nu sunt susținute cu documente care să conțină detalii privind sumele eronat calculate, nefiind dovedite.

Față de cele mai sus arătate contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capat de cerere.

În consecință, având în vedere cele anterior reținute, contestația formulată de PFA „X – NT” împotriva deciziei de impunere nr. , urmează să fie respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru TVA în suma de lei reprezentând TVA neadmisa la deducere.

3.2.4. În ceea ce privește diferența de taxă pe valoarea adăugată în suma de lei, (lei + lei + lei) aferentă anilor 2009, 2010 și 2011, dintre TVA nedeductibilă contestată inițial și TVA precizată prin adresa nr. , precum și a accesoriilor aferente în suma de lei (lei + lei + lei).

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București a fost investită să analizeze dacă se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care pentru suma contestată de lei, reprezentând TVA nedeductibilă și accesoriile aferente în suma de lei, contestația a fost depusă ulterior termenului de 30 de zile de la comunicarea actului contestat.

În fapt, pentru suma contestată de lei reprezentând TVA nedeductibilă aferentă anilor 2009, 2010 și 2011 și accesoriile aferente în suma de lei, se reține că, contribuabilul a încălcat prevederile pct. 3.9 și pct. 3.10 din OMFP nr. 2906/2014 care stipulează:

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

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

Initial, PFA „X – NT” a formulat contestație in data de 13.08.2014 inregistrata sub nr. , pentru urmatoarele sume:

- pentru anul 2009 - TVA nedeductibila in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei;
- pentru anul 2010 - TVA nedeductibila in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei;
- pentru anul 2011 - TVA nedeductibil in suma de lei si accesorii in suma de lei.

In data de 18.09.2014 cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. contestatarul a precizat urmatoarele sume contestate:

- pentru anul 2009 - TVA nedeductibila in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei;
- pentru anul 2010 - TVA nedeductibila in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei.

Ulterior, in data de 26.05.2015 aceasta a depus in completare adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. in care precizeaza urmatoarele sume contestate:

- pentru anul 2009 - TVA nedeductibila in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei;
- pentru anul 2010 - TVA nedeductibila in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei;
- pentru anul 2011 – TVA nedeductibila in suma de lei si accesorii aferente in suma de lei.

Se retine ca, PFA „X – NT” nu motiveaza in fapt si in drept contestația pentru suma de lei, (lei + lei + lei), reprezentand diferenta dintre TVA contestata initial si cea contestata in data de 18.09.2014, respective in data de 26.05.2015, si accesoriile aferente in suma de lei (lei + lei + lei), altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca decizia de impunere nr. a fost comunicata in data de **21.07.2014**, contestația a fost inregistrata in data de 13.08.2014, majorarea pretentiilor efectuata in data de **18.09.2014**, respectiv in data de **26.05.2015**, efectuandu-se prin urmare in afara termenului legal de contestare de 30 de zile de la data comunicarii. Pentru acest capat de cerere in suma de totala de lei (lei + lei), reprezentand TVA neadmisa la deducere si accesoriile aferente, se va respinge contestația ca depusa in afara termenului legal de contestare.

În drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 207 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza: *”Termenul de depunere a contestației (1) Contestația se va depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.[...]”*

Avand in vedere cele mai sus prezentate, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata de PFA „X – NT” urmeaza a se **respinge ca nedepusa în termen.**

3.2.5. Referitor la accesoriile în suma de lei aferente TVA, impotriva cărora s-a introdus inițial contestație :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile aferente TVA in suma de lei, in conditiile in care în urma solutionarii contestatiei s-a admis în parte contestatia.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. emisa pentru PFA „X – NT”, organele de inspectie fiscala au calculat, pentru perioada 26.01.2010-26.06.2014, accesorii aferente TVA in suma de lei (lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA si lei = penalitati de intarziere aferente TVA).

Prin contestatia initiala PFA „X – NT” a contestat accesorii aferente TVA în suma de lei aferente debitului principal contestat initial reprezentând TVA în suma de lei (lei + lei) analizat la pct. 3.2.1. și 3.2.3. din prezenta decizie.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor sunt incidente prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

In ceea ce priveste calculul majorarilor de intarziere, pana la **30.06.2010** dispozitiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevad:

"Art.119 -(1) Pentru neachitarea la **termenul de scadenta** de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de întârziere."

"Art.120 - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare **termenului de scadenta** si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv."

“(7) Nivelul majorarii de întârziere este de **0,1%** pentru fiecare zi de întârziere, si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Incepand **cu data de 1 iulie 2010**, sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, modificate prin art. I, pct. 9 din O.U.G. nr. 39/2010:

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **se datoreaza dupa acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**"

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial,

se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat urmatoare scadentei si pâna la data stingerii acesteia inclusiv.

(...)

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,05%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

"Art. 120¹- (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Alineatul (7) al art.120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata a fost modificat prin punctul 2 din O.U.G. nr. 88/2010 începând cu 01.10.2010, astfel:

"(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de **0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

Intrucat la pct. 3.2.2. al prezentei decizii s-a dispus admiterea in parte a contestatiei pentru TVA in suma de lei si respingerea in parte ca neintemeiata a contestatiei pentru TVA in suma de lei si tinand cont de principiul de drept "accesorium sequitur principale", urmeaza a se dispune:

- **respingerea in parte** ca neintemeiata a contestatiei pentru accesoriile aferente TVA in suma totala de lei;

- **admiterea in parte** a contestatiei pentru accesoriile aferente TVA in suma totala lei, asa cum a recalculat organul de inspectie fiscala prin adresa nr. care se compun din suma de lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA si lei reprezentând penalitati de intarziere.

Pentru considerentele ce preced, în temeiul temeiurilor legale invocate prin prezenta si art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

DECIDE

1. Respinge ca nedepusa in termen contestatia formulata impotriva Deciziilor de impunere nr. emisa pentru PFA X NT si nr. emisa pentru contribuabilul X, pentru urmatoarele sume:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta anilor 2009, 2010 si 2011;

- accesoriile aferente TVA in suma de lei;

- impozitul pe venit in suma de lei;
- accesorii aferente impozitului pe venit in suma de lei.

2. Admite in parte contestatia formulata impotriva Deciziilor de impunere nr. emisa pentru PFA X NT si nr. emisa pentru contribuabilul X, cu consecinta anularii in parte a acestora pentru urmatoarele sume:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de lei;
- accesorii aferente TVA in suma de lei;
- impozitul pe venit in suma de lei;
- accesorii aferente impozitului pe venit in suma de lei.

3. Respinge contestatia formulata impotriva Deciziilor de impunere nr. emisa pentru PFA X NT si nr. emisa pentru contribuabilul X, pentru urmatoarele sume:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de lei;
- accesorii aferente TVA in suma de lei;
- impozitul pe venit in suma de lei;
- accesorii aferente impozitului pe venit in suma de lei.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.