

DECIZIA nr. 428/16.08.2017
privind soluționarea contestației formulate de
PI,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/23.06.2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, cu adresa nr. MBS2_AIF-aaaaq/22.06.2017, înregistrată la DGRFPB sub nr. aaaa/23.06.2017, completată cu adresa nr. aaaaw/12.07.2017, înregistrată la DGRFP București sub nr. aaaab/12.07.2017, cu privire la contestația formulată de **PI**, CNP și CIF, cu domiciliul în str., sector 6, București, pentru PFA PI, cu domiciliul fiscal în București, sector 2,

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. MBS2 cccc/03.06.2017, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 08.06.2017, îl constituie:

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2- AIF dec/28.04.2017 s-au stabilit următoarele obligații de plată:

Pentru anul 2010:

- a lei = diferența de impozit pe venit (în plus);
- a1 lei= dobanzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- a2 lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- b lei = diferența de impozit pe venit (în plus);
- b1 lei= dobanzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- b2 lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2012:

- c lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2013:

- d lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2014:

- e lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de **x lei** pentru perioada 02.03.2010-30.09.2015 și accesorii stabilite suplimentar în sumă de **y lei** pentru perioada 25.04.2010-30.04.2017,

comunicate în data de 09.05.2017, emise de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS2-AIF-rrrr/28.04.2017.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de prevederile art. 268 alin.(1), 269, art.272 alin (2) lit.(a) și art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul **PI** în calitate de persoană fizică autorizată.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată contribuabilul aduce următoarele argumente:

Deciziile de impunere emise prin care au fost stabilite suplimentar obligații fiscale în sumă totală de q lei și accesorii în sumă totală de w lei sunt nelegale și netemeinice deoarece în activitatea sa prestează și un serviciu externalizat de management, vânzări și marketing în favoarea clienților săi în relația cu lanțurile de magazine, serviciu care are ca obiectiv îmbunătățirea exercițiului financiar, optimizarea stocurilor și a fluxurilor logistice, crearea și menținerea relațiilor comerciale cu clienții, recuperarea soldurilor și respectarea angajamentelor de plată ale clienților, analiza concurenței (prețuri, poziționări, plasări, mod de lucru), studii de piață în vederea dezvoltării cu noi articole, în final, optimizarea și creșterea profitabilității.

A dezvoltat parteneriate cu furnizorii de prestări servicii SC S SRL, SC C SRI și SC PC SRL care au ajutat în dezvoltarea cifrei de afaceri.

C este primul partener care a susținut cu implicare în activitatea de teren și contabilitate, parteneriatul este stabilit contractual și legat de performanța, serviciile sunt declarate printr-un decont depus dar care nu poate fi imputat contestatarului pentru neîndeplinirea obligațiilor declarative ale partenerilor săi.

PC este partenerul care a asigurat cea mai importantă dezvoltare a companiei și care a oferit suport pe o perioadă mai mare.

În intervalul 2010-2014 PFA PI a obținut venituri totale de m lei pentru care a achitat TVA și impozit în sumă totală de n lei, iar prin Raport și decizii îi sunt solicitate încă p lei, un procent de 42% din încasările făcute.

Prin decizia de impunere nu se prezintă un punct de vedere asupra documentelor puse la dispoziție de contestator, nu i s-a dedus nicio cheltuială pentru îngrijirea și conservarea bunului dat în comodat care trebuia restituit în aceeași stare corespunzătoare și nici nu a ținut cont de stipulațiile contractuale din contractele cu clienții puse la dispoziție în ceea ce privește deductibilitatea unor cheltuieli de transport, cazare, folosire a unei biciclete, achiziționarea de birotică, etc., pe care contribuabilul le-a efectuat pentru a-și îndeplini contractele cu clienții.

Nu au fost luate în considerare cheltuielile deductibile și a TVA-ului deductibil cu toate că au fost prezentate contracte, facturi originale și anexe de calcul al serviciilor, pe motiv că furnizorii nu le-au înregistrat sau nu aveau posibilitatea de a presta servicii din lipsă de personal.

Față de cele prezentate în cadrul contestației, contribuabilul solicită anularea deciziilor de impunere nr. dec/28.04.2017 și nr. dec1/28.04.2017 și a Raportului de inspecție fiscală nr. rrrr/28.04.2017 ca fiind nelegale și netemeinice.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS2-AIF rrrr/28.04.2017, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a emis:

-Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec/28.04.2017 prin care s-au stabilit în sarcina domnului PI următoarele obligații de plată:

Pentru anul 2010:

- a lei = diferența de impozit pe venit (în plus);
- a1 lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- a2 lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- b lei = diferența de impozit pe venit (în plus);
- b1 lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- b2 lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2012:

- c lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2013:

- d lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2014:

- e lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de **x lei** pentru perioada 02.03.2010-30.09.2015 și accesorii stabilite suplimentar în sumă de **y lei** pentru perioada 25.04.2010-30.04.2017.

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

3.1 Referitor la taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice au procedat la verificarea **Persoanei Fizice Autorizate PI** încheind în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. MBS2-AIF rrrr/28.04.2017 emițând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017, prin care s-au stabilit următoarele obligații:

- x lei reprezentând TVA suplimentară de plată;
- y lei reprezentând accesorii TVA.

TVA în sumă totală de plată x lei provine din:

1. *TVA colectată suplimentar în sumă de k lei astfel:*

- **k lei** - TVA aferentă cheltuielilor de protocol peste limita legală pentru anii 2010, 2011, 2012, 2013 și 2014 conform prevederilor pct. 6, alin (15) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2. *TVA nedeductibilă în sumă de j lei provine din:*

- **t lei**- TVA înscrisă în factura emisă pe numele persoanei fizice, TVA înscrisă în factură este emisă pe numele altui contribuabil, TVA dedusă de pe factură este emisă de un furnizor înregistrat în scopuri de TVA, contrar prevederilor art. 146, alin (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 46, alin (1) din H.G. nr. 44/2005 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **l lei** - TVA dedusă pentru achiziții de băuturi alcoolice și țigări, contrar prevederilor art. 145, alin (5), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **s lei** - TVA dedusă în luna septembrie 2014 și martie 2015 (limita la 50% începând cu data de 01.07.2012), aferentă achiziției de reparații destinată funcționării autoturismului utilizat de către domnul PI PFA și care nu se încadrează în excepțiile art. 145¹ din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **g lei** - TVA dedusă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective că sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Persoana fizică autorizată nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată cu privire la TVA în sumă totală de w lei, care se compune din:

- **k lei** – TVA colectată aferentă cheltuielilor de protocol peste limita legală pentru anii 2010, 2011, 2012, 2013 și 2014;

- **t lei**- TVA înscrisă în factura emisă pe numele persoanei fizice, TVA înscrisă în factură este emisă pe numele altui contribuabil, TVA dedusă de pe factură este emisă de un furnizor înregistrat în scopuri de TVA, contrar prevederilor art. 146, alin (1), lit. a) din Legea

nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 46, alin (1) din H.G. nr. 44/2005 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **1 lei** - TVA dedusă pentru achiziții de băuturi alcoolice și țigări, contrar prevederilor art. 145, alin (5), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **s lei** - TVA dedusă în luna septembrie 2014 și martie 2015 (limita la 50% începând cu data de 01.07.2012), aferentă achiziției de reparații destinată funcționării autoturismului utilizat de către domnul PI PFA și care nu se încadrează în excepțiile art. 145¹ din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3.1.1 Referitor la TVA nedeductibilă în sumă g lei

Cauza supusă soluționării este dacă persoana fizică autorizată are drept de deducere pentru TVA în sumă de g lei, în condițiile în care argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice au efectuat inspecția fiscală la Persoana Fizică Autorizată PI. Controlul a fost finalizat prin emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de **x lei** pentru perioada 02.03.2010-30.09.2015 și accesorii stabilite suplimentar în sumă de **y lei** pentru perioada 25.04.2010-30.04.2017.

Perioada supusă inspecției fiscale este 02.03.2010-30.09.2015.

Persoana Fizică Autorizată s-a înregistrat în scopuri de TVA începând cu data de 02.03.2010, perioada de raportare este trimestrială pentru 02.03.2010 până la 30.09.2015.

Începând cu data de 01.01.2013 contribuabilul aplică sistemul TVA la încasare.

În perioada supusă inspecției fiscale generale TVA deductibilă provine în principal din activități de consultanță.

În urma inspecției fiscale baza impozabilă s-a modificat cu TVA neadmisă la deducere în sumă de g lei reprezentând - TVA dedusă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective că sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Contribuabilul achiziționează bunuri și servicii care nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile și anume:

- îmbrăcăminte, încălțăminte, boxe iPod/iPhone, covoraș baie, cuvertură pat, prosoape, pătură, umerase, uscător rufe, husă haine, coș rufe, mobilier baie și bucătărie, pat, șifonier, baby station, cântar copii, mașină de spălat, covor, lampadar, veioză, umbrelă, servicii de cazare și restaurant, ceasuri, rucsac, apart foto, cameră foto, produse alimentare și nealimentare, șervețele vrac (82 bax), bicicletă, piese schimb bicicletă, etc. (TVA aferentă suma de w1 lei);

- mobilă, radiatoare și gresie achiziționate de la SC A SRL (TVA aferentă în sumă de w9 lei);

- mobilier baie și bucătărie și parchet achiziționate de la SC I SRL (TVA aferentă în sumă de w2 lei);

- lucrări reparații achiziționate de la SC P SRL (TVA aferentă în sumă de w3 lei) și SC KI SRL (TVA aferentă în sumă de w4 lei);

- diferite materiale de construcții achiziționate de la SC M SRL (TVA aferentă în sumă de w5 lei), SC N SRL (TVA aferentă în sumă de w6 lei) și P SRL (TVA aferentă în sumă de w7 lei).;

- computer achiziționat în baza facturii nr. ffff/30.03.2010 de la SC R SRL (TVA aferentă în sumă de w8 lei). Furnizorul nu a depus declarația informativă (D394) aferentă

semestrului I 2010, iar deconturile de TVA aferente trimestrului I, II și III 2010 TVA colectată declarată este 0;

- prestări servicii în baza contractelor încheiate cu SC S Impex SRL, SC C SRL, SC CE SRL, SC PC SRL și SC EC SRL.

În baza controalelor încrucișate efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice nu s-a putut confirma ca prestări efectuate de SC S Impex SRL, SC CE SRL, SC PC SRL către PI PFA, astfel că operațiunile consemnate în facturi chiar dacă au fost înregistrate în evidența contabilă și în evidența fiscală sunt considerate fără documente legale de proveniență și nici nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească natura serviciilor prestate.

În drept, în conformitate cu dispozițiile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. 145. - (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 impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]"

Norme metodologice:

"46. (1) - Justificarea deductiei taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contina cel puțin informatiile prevazute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevazute la art. 145 alin. (1^2) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevazute la art.145 alin. (1^1) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare."

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **să și demonstreze ca bunurile și serviciile facturate au fost achiziționate și prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective. De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele :

Referitor la TVA aferente cheltuielilor nedeductibile în suma de h1 lei:

Din raportul de inspecție fiscală nr. MBS2-AIF rrrr/28.04.2017 rezultă ca baza impozabila s-a modificat cu suma de h lei careia ii corespunde TVA neadmisa la deducere in suma de x lei printre care reprezentând și suma de h1 lei, TVA dedusă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective că sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Contribuabilul a achiziționat bunuri și servicii care nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile și anume:

- îmbrăcăminte, încălțăminte, boxe iPod/iPhone, covoraș baie, cuvertură pat, prosoape, pătură, umerase, uscător rufe, husă haine, coș rufe, mobilier baie și

bucătărie, pat, șifonier, baby station, cântar copii, mașină de spălat, covor, lampadar, veioză, umbrelă, servicii de cazare și restaurant, ceasuri, rucsac, apart foto, cameră foto, produse alimentare și nealimentare, șervețele vrac (82 bax), bicicletă, piese schimb bicicletă, etc. (TVA aferentă suma de w1 lei);

- mobilă, radiatoare și gresie achiziționate de la SC A SRL (TVA aferentă în sumă de w9 lei);

- mobilier baie și bucătărie și parchet achiziționate de la SC I SRL (TVA aferentă în sumă de w2 lei);

- lucrări reparații achiziționate de la SC P SRL (TVA aferentă în sumă de w3 lei) și SCKI SRL (TVA aferentă în sumă de w4 lei);

- diferite materiale de construcții achiziționate de la SC M SRL (TVA aferentă în sumă de w5 lei), SC N SRL (TVA aferentă în sumă de w6 lei) și P SRL (TVA aferentă în sumă de w7 lei).

Persoana fizică autorizată funcționează în Bucuresti, sector 2, unde are declarat sediul social în baza contractului de comodat încheiat între PI și PA în data de 25.01.2010 pe o perioada nedeterminată, suprafața alocată 1 cameră.

Prin adresa nr. adad/06.11.2015 au fost solicitate domnului PI, în calitate de reprezentant legal al PFA PI , informații suplimentare cu privire la achizițiile efectuate. Prin adresa înregistrată la AS2FP sub nr. adada/12.11.2015, domnul PI precizează că achizițiile de la N și R reprezintă amenajare rezidență și nu deține contract pentru utilizarea acestui spațiu.

Prin adresa înregistrată la Administrația sector 2 a Finanțelor Publice sub nr. adada/12.11.2015, domnul PI precizează că:

- achizițiile de la SC A reprezintă achiziții mobilier, echipamente de încălzire și gresie montată în baie și bucătărie, hol sediu;

- achizițiile de la SC I SRL reprezintă achiziții materiale de construcții pentru renovare spațiu;

- achizițiile de la SC P SRL reprezintă servicii de reparație și întreținere sediu conform deviz aprobat;

- achizițiile de la SCKI SRL reprezintă montaj materiale de construcții conform contract;

Achizițiile de la SC M și SC P SRL reprezintă materiale construcții sediu.

Prin contestația formulată contribuabilul precizează că organul fiscal nu a prezentat un punct de vedere asupra documentelor puse la dispoziție de acesta și nu i s-a dedus nicio cheltuială pentru îngrijirea și conservarea bunului dat în comodat care trebuia restituit în aceeași stare corespunzătoare și nici nu a ținut cont de stipulațiile contractuale din contractele cu clienții puse la dispoziție în ceea ce privește deductibilitatea unor cheltuieli de transport, cazare, folosire a unei biciclete, achiziționarea de birotică, etc., pe care contribuabilul le-a efectuat pentru a-și îndeplini contractele cu clienții.

În ceea ce privește deductibilitatea TVA aferentă cheltuielilor efectuate cu investițiile pentru amenajarea sediului pentru imobilul folosit pentru activitatea desfășurată, după cum au constatat organele de inspecție fiscală, în speță sunt incidente și prevederile art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 și art. 1569 din Codul civil:

*"Art. 1420. - **Locatorul este dator, prin insasi natura contractului, fara sa fie trebuinta de nici o stipulație 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 reparații ce pot fi necesare, afara de micile reparații (reparații locative) care prin uz sunt in sarcina locatarului."

"Art. 1447. - reparațiile 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 reparațiile reputate 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 împrumutat, nu poate să le repete."

Cu privire la deductibilitatea TVA aferentă cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, **"Comodatarul suportă cheltuielile necesare folosinței lucrului (de întreținere),** neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosinței."

Potrivit doctrinei juridice, **comodatarul suportă cheltuielile necesare folosinței lucrului (de exemplu, reparațiile locative ale casei),** neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli (art. 1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosinței. (...)

Sunt cheltuieli deductibile, respectiv TVA este deductibilă doar pentru acele cheltuieli realizate cu funcționarea și întreținerea bunului care fac obiectul contractului de comodat, utilizat în scopul afacerii.

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, rezultă că **sunt deductibile fiscal numai TVA aferentă cheltuielilor cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat și numai pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii.**

Dispozițiile fiscale în materie sunt întărite și de doctrina juridică referitoare la contractul de comodat, potrivit căreia comodatarul este obligat să suporte doar cheltuielile **necesare** folosinței lucrului, respectiv doar reparațiile mici numite și locative, care reprezintă un accesoriu al folosinței. Obligația comodatarului de a întreține imobilul că un bun proprietar implică obligația acestuia de a efectua reparații mici (locative, de întreținere a imobilului) pe perioada derulării contractului, iar la sfârșitul contractului să-l predea în starea inițială, **astfel că orice obligație suplimentară asumată de comodatar vizând reparații capitale, modernizări și orice alte reparații care nu rezultă din folosința lucrului, fiind în sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.**

Astfel, pe de o parte, se reține că reparația capitală, amenajarea și modernizarea (ce implica cheltuieli de reamenajare, lucrări de construcții,etc) unui imobil care nu este în patrimoniul afacerii **nu pot fi considerate în niciun caz drept cheltuieli necesare cu întreținerea și conservarea lucrului luat cu împrumut,** singurele care sunt specifice uzului unui bun care nu este în proprietatea persoanei care-l folosește.

Din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt în patrimoniul afacerii (închiriate, în comodat etc.), nu sunt deductibile decât cheltuielile de întreținere si functionare a bunurilor, și TVA aferentă acestora folosite strict în interesul afacerii și nicidecum eventualele *cheltuieli utile* care sporesc valoarea bunurilor, *dar pe care, potrivit*

practicii judiciare și doctrinei juridice în materie, proprietarul este dator să le restituie posesorului care le-a făcut.

Contribuabilul nu a prezentat în justificare documente din care sa reiasă faptul că achizițiile de materiale de construcții sunt destinate funcționării și întreținerii părții din imobil dat în comodat, ori dreptul de deducere este condiționat tocmai de destinarea bunurilor și serviciilor achiziționate așa cum precizează art. 145, alin. (2), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată.

Mai mult, referitor la TVA aferenta cheltuielilor cu lucrarile de amenajare, contribuabilul nu a depus niciun document din care să rezulte că acestea au fost folosite pentru amenajarea sediului (a unei camere), respectiv, contracte incheiate cu prestatorii, devize de lucrări, precum și orice alte documente din care să rezulte lucrările efectuate, contravaloarea acestora precum și locul unde acestea au fost efectuate.

De altfel, la restituirea acestui spațiu proprietarului, lucrările efectuate devin avantajul persoanei fizice care a dat spațiul în comodat. Întrucât comodatul este un contract cu **titlu gratuit**, rezultă că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de dispozițiile art. 946 din Codul civil, potrivit cărora "una din părți voiește a procura, fără echivalent, un avantaj celorlalte", ori în cazul contractului de comodat, comodantul trebuie să creeze un avantaj comodatarului și nu invers.

În contextul celor expuse, se reține că, în cazul în speță au fost efectuate investiții asupra unui bun luat în comodat, ce nu pot fi considerate drept cheltuieli cu întreținerea și functionarea bunului respectiv pentru a fi deductibil fiscal TVA aferentă acestor cheltuieli.

În acest sens, prevederile contractul de comodat încheiat în data de 25.01.2010, prin care comodatarul PI PFA se obligă față de comodanta PASă îngrijească și să conserve spațiul, să folosească spațiul conform destinației lui, determinată prin natura sa și să predea spațiul în bună stare, la data expirării termenului contractului, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, **fiind efectuate în interesul și în folosul personal al proprietarului imobilului – persoana fizică.**

De asemenea, la art. 64 și art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se specifică:

"Art. 64. – Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere".

"Art. 65. - Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal".

Contribuabilul nu a depus alte documnete în susținerea contestației care să modifice cele constate de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, rezultă ca Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a stabilit în mod corect că este nedeductibilă din punct de vedere fiscal, TVA aferentă cheltuielilor cu renovarea și amenajarea imobilului, folosit ca sediu (o camera), întrucat acestea nu reprezintă cheltuielile datorate folosinței imobilului (reparații locative), conform contractului de comodat care, potrivit legii, cad în sarcina comodatarului, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Referitor la TVA aferente cheltuielilor nedeductibile în suma de **z lei(z1+z2+z3+z4+z5):**

Organul fiscal a respins suma de z leireprezentând TVA dedusă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective că sunt aferente realizării de operațiuni taxabile:

- computer achiziționat în baza facturii nr. ffff/30.03.2010 de la SC R SRL (TVA aferentă în sumă de w8 lei). Furnizorul nu a depus declarația informativă (D394) aferentă semestrului I 2010, iar deconturile de TVA aferente trimestrului I, II și III 2010 TVA colectată declarată este 0;

- prestări servicii în baza contractelor încheiate cu SC S Impex SRL, SC CSRL, SC CE SRL, SC PC SRL și SC EC SRL.

În baza controalelor încrucișate efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice nu s-a putut confirma ca prestări efectuate de SC S Impex SRL, SC CE SRL, SC PC SRL către PI PFA, astfel că operațiunile consemnate în facturi chiar dacă au fost înregistrate în evidența contabilă și în evidența fiscală sunt considerate fără documente legale de proveniență și nici nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească natura serviciilor prestate.

Contribuabilul precizează în susținerea cauzei că nu au fost luate în considerare cheltuielile deductibile și a TVA-ului deductibil cu toate că au fost prezentate contracte, facturi originale și anexe de calcul al serviciilor, pe motiv că furnizorii nu le-au înregistrat sau nu aveau posibilitatea de a presta servicii din lipsă de personal.

În activitatea sa, PFA PI prestează serviciu externalizat de management, vânzări și marketing în favoarea clienților săi în relația cu lanțurile de magazine, serviciu care are ca obiectiv îmbunătățirea exercițiului financiar, optimizarea stocurilor și a fluxurilor logistice, crearea și menținerea relațiilor comerciale cu clienții, recuperarea soldurilor și respectarea angajamentelor de plată ale clienților, analiza concurenței (prețuri, poziționări, plasări, mod de lucru), studii de piață în vederea dezvoltării cu noi articole, în final, optimizarea și creșterea profitabilității. În acest sens a dezvoltat parteneriate cu furnizorii de prestări servicii SC S SRL, SC C SRL, SC PC SRL care au ajutat dezvoltarea cifrei de afaceri astfel, C este primul partener care a susținut cu implicare în activitatea de teren (analiza de piață) și contabilitate, parteneriatul este stabilit contractual și legat de performanță (în quantum variabil, de la 10% la 50% din prestație, în funcție de prestații și rezultate), serviciile sunt declarate de către furnizor printr-un decont depus mai târziu, după încetarea controlului la PFA PI întrucât acesta nu poate fi tras la răspundere de neîndeplinirea obligațiilor declarative ale partenerilor săi.

Pentru achiziția computerului de la SC R SRL, organele fiscale au consultat baza de date existentă pe www.fiscnet.ro și s-au constatat următoarele:

- societatea are ca obiect de activitate „comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun”

- contribuabilul a fost declarat inactiv începând cu data de 10.09.2012 ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- contribuabilul nu a depus declarația informativă (D394) aferentă semestrului I 2010, iar în deconturile de TVA aferentă trimestrului I, II și III 2010 taxa pe valoare adăugată colectată declarată este 0.

1. Contribuabilul a înregistrat prestări servicii în baza contractului încheiat în data de 01.06.2010 cu SC S Impex SRL (TVA aferentă în sumă de w10) constând în lucrări de: hosting site web, concepție și realizare site web, întreținere, devirusare și modificare site web, upload și download site web, concepție și realizare materiale publicitare, site web și netcounting, etc.

Organul fiscal a efectuat un control încrucișat încheind procesul verbal nr. tt/22.11.2016 din care rezultă conform declarației administratorului că ”persoana respectivă nu figurează ca fiind client al societății, nu s-au întocmit facturi de prestări servicii (...), nu s-au făcut plăți și nici încasări (...) nici prin bancă, nici prin casă(...) nu am efectuat niciun fel

de servicii pentru PFA PI. Nu s-au întocmit facturi sau contracte de prestări servicii și nu s-au executat decontări bancare sau prin casă cu aceasta persoană”

2. Contribuabilul înregistrează prestări servicii în baza contractului nr. uuu/01.10.2010 încheiat cu SC CE SRL (TVA aferentă în sumă de w11 lei constând în servicii de contabilitate și consultanță financiar contabilă, reprezentare, recuperare creanțe de la clienți, curierat și secretariat. Pentru serviciile efectuate în baza contractului clientul va plăti prestatorului un onorariu în sumă de w lei/lună pentru contabilitate și un comision între 10-50% în funcție de serviciile prestate.

Organul fiscal a efectuat un control încrucișat încheind procesul verbal nr. 9/31.01.2017 din care rezultă că din contractul prezentat organelor de inspecție fiscală nu conține detalii privind fiecare tip de serviciu, numărul de persoane care desfășoară aceste servicii, orele efectuate necesare identificării serviciului prestat și tarifele practicate. Facturile emise către PFA PI, în număr de 61, au valori mai mici de w1 lei fiecare încasate în numerar.

SC CE SRL a facturat către contestator servicii în sumă de w12 lei și TVA în sumă de w14 lei. Operațiunile nu sunt înregistrate în deconturile de TVA aferente perioadei octombrie 2010-decembrie 2011, TVA colectată aferentă acestora a fost evidențiată în decontul lunii decembrie 2012 înregistrat la data de 03.11.2015, după data de începere a inspecției fiscale.

La data de 03.11.2015 societatea a depus rectificativă pentru declarațiile informative D394 pentru semestrul II 2010, semestrul I 2011 și semestrul II 2011, în care declară prestări de servicii către PFA PI dar nu a înregistrat operațiunile și în deconturile de TVA în aceeași perioadă.

În procesul verbal încheiat se precizează că ” urmare controlului efectuat, SC CE SRL nu justifică cu documnet serviciile facturate către PFA PI, pentru TVA în sumă de w15 lei, deoarece nu a prezentat documente pentru susținerea prestațiilor de servicii de secretariat/curierat/reprezentare/recuperare creanțe și nu a făcut dovada că acestea au fost în realitate prestate, neprezentând metoda de calcul a comisioanelor și persoanele care au prestat efectiv aceste servicii”.

3. Contribuabilul a înregistrat prestări servicii în baza contractului din data de 01.07.2014 încheiat cu SC PC SRL (TVA aferentă în sumă de w16 lei) constând în servicii de marketing și promovare.

Organul fiscal a efectuat un control încrucișat încheind procesul verbal nr. hhh/26.04.2016 din care rezultă că societatea a desfășurat operațiuni comerciale cu PFA PI în perioada mai 2014-mai 2015, perioada în care societatea nu avea niciun salariat înregistrat în Revisal. Societatea a prezentat procese verbale de recepție a serviciilor prestate cuprinzând în anexe tipurile de servicii prestate dar fără a fi precizate tarifele pentru fiecare tip de serviciu, persoanele care au prestat aceste servicii, numărul de ore lucrate. Mai mult, contractul nu conține detalii privind fiecare tip de serviciu, numărul de persoane care desfășoară aceste servicii, orele efectuate și alte clauze necesare identificării serviciilor prestate. Au fost emise facturi către PFA PI în valoare de maxim 5.000 lei fiecare, încasate numerar.

La data de 01.11.2015, societatea a depus declarații rectificative D394 aferente perioadei trimestrului II 2014-trimestrului II 2015, dar nu a înregistrat operațiunile și în deconturile de taxă pe valoare adăugată pin care să declare tranzacțiile efectuate cu PFA PI.

Față de cele prezentată se reține că SC PC SRL nu a justificat cu documente serviciile facturate către PFA PI deoarece nu a prezentat documente pentru susținerea prestațiilor de servicii și nu a făcut dovada că acestea au fost în realitate prestate, neprezentând metoda de calcul a onorariilor și persoanele care au prestat efectiv aceste servicii, ținând cont că societate, pe durata contractuală nu avea angajați înregistrați.

4. Contribuabilul a înregistrat prestări servicii în baza contractului 21/01.05.2015 încheiat cu SC EC SRL (TVA aferentă în sumă de j lei) constând în servicii de marketing și promovare.

Organele fiscale au consultat baza de date existentă pe www.fiscnet.ro și s-au constatat următoarele:

- are ca obiect de activitate ” activități de contabilitate și audit financiar, consultanță în domeniul fiscal”;

- a depus declarația informativă D 394 aferentă trimestrului III 2015 dar nu a declarat livrări de bunuri sau servicii către PFA PI, iar conform decontului de TVA aferent trimestrului III 2015 taxa pe valoarea adăugată colectată declarată este aceeași cu taxa pe valoare adăugată colectată declarată în declarația informativă.

În drept, cu privire la deductibilitatea TVA, sunt incidente următoarele prevederi din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol[...]

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

“Art. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Rezultă din textele de lege citate, că pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, deoarece din documentele prezentate de contribuabilul trebuie să rezulte îndeplinirea unor condiții prevăzute de lege pentru deducerea taxei:

- taxa dedusă trebuie să fie aferentă unor achiziții **destinate utilizării**, deci implicit serviciile trebuie atât să fie prestate cât și prestarea să fie în beneficiul celui ce efectuează deducerea taxei, numai astfel pot fi destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile;

- **taxa este deductibilă la momentul exigibilității**. Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc **faptul generator** iar faptul generator intervine **la data prestării serviciilor**. Pentru serviciile de consultanță, și alte servicii similare dreptul de deducere al taxei, exigibilitatea și faptul generator intervin **la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate** sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari;

- factura deținută trebuie să fie aferentă serviciilor **care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său;**

- factura deținută trebuie să conțină elementele prevăzute de art. 155 din Codul fiscal cum ar fi denumirea serviciilor și descrierea acestora, care să permită stabilirea unei piste fiabile de audit între factură și prestare.

Având în vedere aspectele menționate, coroborate cu prevederile paragrafelor 23 și 24 din cazul C110/94 (INZO), respectiv paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, Curtea Europeană de Justiție a stabilit că “este obligația persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii”, respectiv coroborat cu art.4 din Directiva 112/2006/CE care stipulează că autoritățile fiscale

pot solicita dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Conform art.6 alin. (1) din Legea 207/2015 Codul de procedură fiscală *“Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii”*.

În ceea ce privește Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394), organele de inspecție fiscală au verificat prin aplicațiile A.N.A.F neconcordanțele între achizițiile/livrările/prestări declarate de către PFA PI și cele declarate de furnizorii persoanei fizice autorizate.

Diferența de z leiprovine din declararea eronată în deconturile de TVA a sumelor înregistrate în jurnalele de vânzări și din diferențele neadmise la deducere aferente neconcordanțelor constatate în Declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D394) .

Conform art.156 din Legea 571/2013 privind Codul fiscal alin.1 *“persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice”*.

Conform Ordinului ANAF nr. 3596/2011 și Ordinului ANAF nr. 3769/2015

“Art. 1. - Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România sunt obligate să declare livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate pe teritoriul României către/de la orice persoană, așa cum este definită la art. 266 alin. (1) pct. 24 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.”

În instrucțiunile de depunere și completare a formularului (394) "Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA", cod MFP 14.13.01.02 se precizează că:

“[...] 2. Declarația se depune la organul fiscal competent până în data de 25 inclusiv a lunii următoare încheierii perioadei de raportare declarate pentru depunerea decontului (lunar, trimestrial etc.), inclusiv dacă în această perioadă nu au fost realizate operațiuni de natura celor care fac obiectul declarației.

[...] 3. În cazul în care, după depunerea declarației, persoana impozabilă constată existența unor omisiuni/erori în datele declarate, aceasta trebuie să depună o nouă declarație corect completată, cu operațiunile care necesită modificarea și/sau operațiunile care nu au fost declarate, declarație care înlocuiește declarația informativă depusă inițial”.

Coroborând prevederile legale anterior inserate cu constatările înscrise în RIF rezultă că organele de inspecție fiscală au considerat operațiunile neexigibile întrucât livrările de bunuri sau prestările de servicii consemnate în facturile de achiziții din care s-a dedus TVA nu erau livrate/prestate la data deducerii TVA. Astfel organele de inspecție fiscală au stabilit că nedeclararea unor operațiuni de către furnizori/prestatori prin declarațiile D300 și/sau D394 echivalează, în realitate, cu nelivrarea bunurilor sau neprestarea serviciilor consemnate în facturi, ceea ce atrage faptul că taxa nu a devenit exigibilă, ceea ce nu permite beneficiarului deducerea taxei. Aceasta situație reținută de organul fiscal, cum că nedeclararea declarațiilor implică neexigibilitatea taxei, nu este reglementată expres, ca atare, de Codul fiscal și normele metodologice de aplicare. Nu se poate reține altă interpretare a consemnărilor organului fiscal, decât cea referitoare la nelivrarea bunurilor sau neprestarea serviciilor, atâta timp cât chiar articolul 134² din Codul fiscal, reținut ca temei

de drept de organul de inspecție fiscală, prevede la alineatul (2) că exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Nedepunerea unor declarații fiscale sau nedeclararea unor operațiuni poate avea cauze multiple și constituie, în primul rând o culpă a celor obligați la depunerea acestor declarații, respectiv furnizorii înscrși în facturile respective. Pentru a se înlătura dreptul de deducere al cumpărătorului trebuie dovedită culpa acestuia în cauză, respectiv așa cum în mod repetat s-a stabilit în practica Curții Europene de Justiție prin interpretarea legislației comunitare referitoare la TVA, cum că acesta a știut sau ar fi trebuit să stie de existența unei fraudări a taxei.

Argumentul contestatorului cu privire la faptul că taxa aferentă serviciilor este deductibilă la calculul TVA, fapt demonstrat prin facturi și anexe, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât simpla prezentare a unor facturi nu asigură exercitarea netulburată a dreptului de deducere, acesta trebuind să justifice că serviciile în cauză au fost prestate și destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în:

- *Decizia nr. 1325/2012: „urmare a prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente din care să rezulte natura serviciilor prestate”, precum și faptul că „efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”.*

- *Decizia nr. 1261/12.03.2014: „(...) pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii, dar și a TVA se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului. (...)”*

- *Decizia nr. 398/16.02.2016: „(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 alin. 5 Cod fiscal).*

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit cărora, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.”

În ceea ce privește principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA se reține că principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el acționând doar atunci când cumpărătorii sunt persoane impozabile care achiziționează în mod efectiv bunuri și servicii al caror cost să se regăsească în elementele de preț ale bunurilor livrate și serviciilor prestate în etapa următoare, astfel că persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii sunt obligate să demonstreze că acestea sunt efective și sunt destinate realizării de operațiuni taxabile proprii. În acest context, principiul neutralității taxei nu poate fi aplicat unor tranzacții artificiale, fără legatură cu activitățile taxabile proprii ale persoanelor impozabile.

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

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Nici cu ocazia inspecției fiscale, nici în susținerea contestației contribuabilul nu a depus documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor achiziționate, analizate potrivit acestui capat de cerere. Pe cale de consecință, nu se poate stabili nici dacă achizițiile respective sunt destinate operațiunilor taxabile ale contestatarului.

În soluționarea cauzei sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. (1) lit. d) și art. 276 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„ Art. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

“Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

coroborate cu prevederile pct. 2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care stipulează:

“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.”

Prin urmare se vor analiza susținerile contestatarului în contradictoriu cu motivele organelor fiscale, coroborat cu dovezile (înscrierile) aflate în dosarul contestației.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, **precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, sa anexeze contestației înscrierile doveditoare**, organul de soluționare analizând contestația și în funcție de **documentele existente la dosarul cauzei.**

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art. 249 „cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri(...)” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

precum și de art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

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

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Cum contestatarul nu a depus documente sau nu a formulat argumente care să probeze motivele sale, privind necesitatea, realitatea și faptul că serviciile achizitionate au fost prestate în folosul operațiunilor sale impozabile, nu pot fi reținute ca întemeiate argumentele societății cu privire la aceste aspecte.

Așa fiind, nu se poate reține că persoana fizică autorizată a dovedit o altă situație decât cea reținută de organele de inspecție fiscală, privind neîndeplinirea condițiilor de deducere a TVA, respectiv a condiției că achizițiile să fie efectuate în folosul operațiunilor sale impozabile, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că este nedeductibilă TVA în suma de z lei, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată de PI PFA **urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru TVA neadmisă la deducere și stabilită suplimentar în sumă de z lei.**

3.1.2 În ceea ce privește suma de w lei reprezentând TVA

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații 1 se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care PI PFA nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice autorizate TVA în sumă de w lei aferentă următoarelor cheltuieli:

- **k lei** – TVA colectată aferentă cheltuielilor de protocol peste limita legală pentru anii 2010, 2011, 2012, 2013 și 2014;

- **t lei**- TVA înscrisă în factura emisă pe numele persoanei fizice, TVA înscrisă în factură este emisă pe numele altui contribuabil, TVA dedusă de pe factură este emisă de un furnizor înregistrat în scopuri de TVA, contrar prevederilor art. 146, alin (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu pct. 46, alin (1) din H.G. nr. 44/2005 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **l lei** - TVA dedusă pentru achiziții de băuturi alcoolice și țigări, contrar prevederilor art. 145, alin (5), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **s lei** - TVA dedusă în luna septembrie 2014 și martie 2015 (limita la 50% începând cu data de 01.07.2012), aferentă achiziției de reparații destinată funcționării autoturismului utilizat de către domnul PI PFA și care nu se încadrează în excepțiile art. 145¹ din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

PI PFA deși a contestat în totalitate obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017 pentru obligațiile fiscale în sumă de w lei nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația, nu depune niciun document și nici nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept, sunt incidente dispozițiile art.269 alin.1 lit.c) și lit.d) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevăd :

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit căroră :

“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.”

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

“(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Se reține că, deși PI PFA a contestat în totalitate obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017 nu aduce argumente, nu depune niciun document și nu invocă niciun temei legal în susținerea propriei cauze prin care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală pentru suma de w lei reprezentând TVA.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 și art.250 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249 Sarcina probei

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

Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă

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

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

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

(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

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

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

Având în vedere considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.3250/1806.2010, se reține că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se putea formula și contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Pe cale de consecință, cu privire suma de **w lei** reprezentând TVA, având în vedere faptul că PI PFA nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată, se va respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b). OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

3.2. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de y lei

Cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală au stabilit corect suplimentar de plată accesoriile aferente TVA în sumă de y lei, în condițiile în care, pe de-o parte, la punctul 1 al prezentei decizii s-a reținut ca fiind datorat debitul reprezentând TVA în sumă de x lei, iar, pe de altă parte, contribuabila nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat accesoriile contestate.

În fapt, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017, Administrația sector 2 a Finanțelor Publice a calculat accesorii în sumă de **y lei** pentru perioada 25.04.2010-30.04.2017.

În drept, potrivit prevederilor art. 119 și art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat:

« Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după 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 diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« 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. »

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi și/sau penalități de întârziere. Prin urmare, contrar susținerilor contribuabilei, accesoriile sunt calculate de la data scadenței TVA datorată, nedeclarată și neachitată.

Referitor la suma de y lei contestată reprezentând dobânzi de întârziere aferente TVA individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatarii a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor și nici documente sau situații din care să rezulte ca acestea au fost calculate eronat, reiese că se datorează și suma de y lei cu titlu de accesorii aferente TVA, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Drept pentru care, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de PI PFA, cu privire la accesoriile în suma de y lei aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017.

3.3. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar

Cauza supusă soluționării este dacă susținerile contestatorului în privința deductibilității cheltuielilor neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală la calculul impozitului pe venit, pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care acestea nu reflectă situația de fapt stabilită și nu sunt susținute de dovezi.

În fapt, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec/28.04.2017, Administrația Sector 2 a Finanțelor Publice a stabilit pentru perioada 2010-2014 impozit pe venit suplimentar în sumă de:

- **q lei** impozit pe venit stabilit în plus;
- **q1 lei** dobanzi aferente impozitului pe venit stabilit în plus;
- **q2 lei** penalități de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit în plus;

Contestatorul indică anumite cheltuieli neadmise la deducere, arătând în opinia sa care este motivul pentru care organele fiscale nu au admis deducerea, pentru care susține că are drept de deducere, formulând sau nu argumente privind natura cheltuielilor și dreptul său de deducere, criticând totodată faptul că organele de inspecție fiscală nu au prevăzut în decizie, în unele cazuri, motivele neadmiterii deducerii.

În drept, în soluționarea cauzei sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. (1) lit. d) și art. 276 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia:

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

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

- a) **datele de identificare a contestatorului;**
- b) **obiectul contestației;**
- c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază: ”

“Art. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. **Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

coroborate cu prevederile pct. 2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care stipulează:

“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.”

Prin urmare se vor analiza susținerile contestatarului în contradictoriu cu motivele organelor fiscale, coroborat cu dovezile (înscrierile) aflate în dosarul contestației.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, **precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, sa anexeze contestației înscrierile doveditoare**, organul de soluționare analizând contestația și în funcție de **documentele existente la dosarul cauzei**.

Sintetizand motivele pentru care organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea cheltuielilor deduse de contribuabil rezulta urmatoarea situatie:

TIP CHELTUIALA	An 2010 -lei-	An 2011 -lei-	An 2012 -lei-	An 2013 -lei-	An 2014 -lei-
Asigurare viata	a				
Materiale consumabile	a	A1	A2	A3	A4
Servicii cazare si masa	C	C1			C2
Prestari serv furnizori	D	D1	D2	D3	D4
protocol	S	S1	-s2	-s3	-s4
amortizare	f	F1	F2	F3	F4
Chelt D200 fara documente	g	G1	-	-	-
Amenajare sediu		n	n1		
telefon		m	M1	M2	M3
Chirie autoturism			-h		
Comision bancar				j	
TOTAL	y	Y1	Y2	Y3	Y4

Contestatorul precizează că nu au fost luate în considerare cheltuielile deductibile cu toate că au fost prezentate contracte, facturi originale și anexe de calcul al serviciilor, pe motiv că furnizorii nu le-au înregistrat sau nu au avut posibilitatea de a presta serviciile din lipsă de personal.

Pentru cheltuielile neadmise la deducere pentru îngrijirea și conservarea bunului dat în comodat, pentru faptul că nu s-a ținut cont de stipulațiile contractuale cu clienții în ceea

ce privește cheltuielile de transport, cazare, folosirea unei biciclete, achiziționarea de birotică.

Se reține că contestatorul **nu a depus nici o dovada obiectivă cu privire la utilizarea produselor achiziționate în folosul desfășurării activității.**

Din constatările organelor fiscale, ca urmare a controalelor încrucișate efectuate nu s-a putut confirma ca prestări efectuate de Sc S SRL și SC C SRL către PI, astfel că operațiunile consemnate în facturi chiar dacă au fost înregistrate și prezentate sunt considerate fără documente legale de proveniență și nu pot constitui documente justificative legale care să dovedească natura serviciilor prestate.

În drept, potrivit art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și normelor de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările în vigoare:

“Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

*(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri**, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.*

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

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

[...]

*(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:***

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

Norme metodologice Art. 48:

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

iar potrivit art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

*(1) **Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.***

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Din aceste texte de lege rezultă că pentru a fi cheltuieli deductibile acestea trebuie să fie efectuate **în scopul realizării de venituri, în interesul direct al activității, să fie justificate cu documente.** Cum contribuabilul a depus declarații fiscale privind venitul realizat, în care a dedus cheltuielile în cauză, **are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.**

Contestatorul nu justifică cu documente că bunurile și serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul activității sale impozabile.

Materialele de construcții s-au utilizat la sediul profesional deținut în baza unui contract de comodat încheiat cu doamna PA și domnul PI coproprietarul spațiului. Chiar dacă contractul de comodat apare ca un act bilateral, în fapt figurând același comodant și același comodat, nu se poate reține existența unui acord de voință ci a unei singure voințe. Acceptul comodanților pentru îmbunătățiri nu constituie un motiv de deducere a taxei aferente achizițiilor de materialele de construcții, deoarece contractul de comodat s-a încheiat cu titlu gratuit, astfel că comodanții care sunt beneficiarii îmbunătățirilor în calitate de proprietari ai apartamentului, nu declară venituri impozabile și nu achită impozit pe venit deși valoarea proprietății lor crește datorită îmbunătățirilor achitate de comodat și totodată domiciliază în același spațiu. Pe de altă parte îmbunătățirile aduse la un imobil nu se deduc ca atare, fiind supuse amortizării pe parcursul duratei normale de viață.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri(...)*” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

precum și de art. 65 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

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

Se reține că afirmațiile contestatorului ignoră constatările și motivările consemnate de organele de inspecție fiscală în actele administrative contestate, susținându-se lipsa motivării înlăturării de la deducere a unor cheltuieli sau denaturându-se motivele, deși aceste motivări sunt clar consemnate în RIF și decizie. Or sarcina probei aparține atât organelor fiscale cât și contribuabilului, potrivit art. 65 din Codul de procedură fiscală arătat anterior. Organele fiscale au motivat decizia emisă, pe baza de constatări proprii rezultate din analiza documentelor prezentate de contribuabil.

În speță sunt aplicabile prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neintemeiata, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Prin urmare se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec/28.04.2017, pentru impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de **q lei**. Având în vedere că petentul nu contestă modul de calcul și prin aplicarea principiului *accessoriul urmeaza principalului* se va respinge contestația și în privința accesoriilor reprezentând:

- **q1 lei** dobanzi aferente impozitului pe venit stabilit in plus;
- **q2 lei** penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit stabilit in plus.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 48, art.134¹, art. 134², art.145, art.146, art. 140, și art.156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004,cu modificările și completările ulterioare, pentru perioada verificată, art. 64, art. 65, art. 119, art. 120, art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 și art. 1569 din Codul civil, art. 6, art. 269 alin. (1) lit. d) și art. 276 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

DECIDE

1. Respinge în parte ca **neîntemeiată** contestația formulată de **PI PFA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare aferente TVA în sumă de **g lei** și accesorii stabilite suplimentar în sumă de **y lei**.

2. Respinge în parte ca **nemotivată** contestația formulată de **PI PFA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec1/28.04.2017, emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare aferente TVA în sumă de **w lei**.

3. Respinge ca **neîntemeiată** contestația formulată de **PI PFA** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. MBS2-AIF dec/28.04.2017 emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care s-a stabilit impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de **q lei** și accesorii stabilite suplimentar în sumă de **x lei**.

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