

DECIZIA nr..... din.....
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna X titulara Cabinetului de Avocat "X",
cu domiciliul fiscal în București, str. .. nr. .., sector ..,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații .. a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Gorj – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, cu adresa nr. .., înregistrată la DGRFPB sub nr. .., completata cu adresa nr... înregistrată la DGRFPB sub nr. .. cu privire la contestația formulată de doamna X titulara Cabinetului de Avocat "X", reprezentată convențional de Societatea Civilă de Avocați ".." cu **sediul ales în București, sector 1, șos. .. nr. .. vila ...**

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Gorj sub nr. .., îl constituie următoarele decizii de impunere, emise de AJFP Gorj în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .., comunicată în data de **27.02.2017**, prin care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .. lei;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .., prin care s-a stabilit impozit pe venitul net anual suplimentar aferent anilor 2011 - 2015, în sumă totală de .. lei.

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

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

I. Prin contestația formulată contribuabila solicită admiterea contestatiei și anularea deciziilor de impunere nr. .. și nr. .., invocand în susținere următoarele motive:

1. Inopozabilitatea și lipsa de efecte juridice a Deciziei de impunere nr. GJG AIF .. cu privire la TVA ca urmare a încălcării de către echipa de inspecție fiscală a prevederilor art. 47 alin. 10 din Codul de procedură fiscală, respectiv titlul de creanță i-a fost comunicat la 18 zile de la emitere;

2. Referitor la cheltuielile cu serviciile de pază și protecție, contestatara susține că acestea au fost efectuate în scopul derulării de operațiuni taxabile, respectiv pentru desfășurarea activității de avocatură. În susținere invocă prevederile art. 228 din Statutul Profesiei de Avocat și art.11 din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat.

Cu privire la necesitatea și oportunitatea luării unor măsuri de pază și protecție în intervalul orar 19:00 - 7:00 contestatara arată că luarea unor măsuri de prevenție prin asigurarea pazei și protecției imobilului sunt justificate prin faptul că:

- clientela cabinetului de avocatură este constituită în principal din reprezentanți ai celor mai înalte structuri ale statului;
- clientela apelează la servicii de consiliere juridică în special după terminarea programului de serviciu în instituții bugetare;
- specificul activităților avocațiale implică o serie de riscuri decurgând din împrejurarea că soluțiile pronunțate de instanțe în diverse litigii în care asigura reprezentarea și asistența juridică, pot nemulțumi diverse persoane;
- pătrunderea prin efracție în sediul cabinetului de avocat se poate săvârși cu precădere în timpul nopții.

În susținere invocă art. 13 alin. 2 din Normele Metodologice pentru aplicarea Codului Fiscal ce stabilesc caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate pentru securitatea și sănătatea în muncă, precum și jurisprudenta europeană (cauza Niemietz contra Germaniei, Kopp contra Elveției, Petri Sallinen și alții versus Finlanda), care au dat noțiunii de "secret profesional" o accepțiune extinsă.

Referitor la cheltuielile cu chiria imobilului în care se află sediul profesional, contestatara susține că acestea au fost efectuate în scopul derulării de operațiuni taxabile, respectiv pentru desfășurarea activității de avocatură. În susținere invocă dispozițiile alin. 3 al art. 228 din Statutul Profesiei de Avocat, art. 7 din Codul fiscal, art. 37 din Legea nr. 51/1995, jurisprudența europeană (cauza Buzescu împotriva României).

Contestatara susține că echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să țină cont de faptul că apartamentul de la etajul 2 al imobilului este nelocuit, fiind un spațiu destinat exclusiv desfășurării activităților avocațiale, cu protocol, grup sanitar, spațiu pentru depozitarea dosarelor și a întregii logistici pe care o presupune activitatea de avocat.

De asemenea contestatara susține ca echipa de inspecție fiscală a manifestat o atitudine abuzivă având în vedere faptul că desi reține că spațiul destinat sediului profesional este situat la etajul 2 al imobilului-domiciliu, având configurația unui apartament cu spațiu util și dependințe, cu toate acestea nu a consemnat și faptul că acest spațiu este separat de restul imobilului fiind destinat exclusiv derulării activităților specifice profesiei de avocat, situația de fapt fiind astfel prezentată trunchiat de echipa de inspecție fiscală.

În susținere a prezentat echipei de inspecție fiscală următoarele documente justificative:

- autorizația de construcție emisă în vederea construirii imobilului proprietate personală, etajul 2 fiind prevăzut ca locuință de serviciu, cu toate utilitățile necesare, podul fiind mansardat ulterior înființării sediului cabinetului de avocat;
- actul de vânzare cumpărare teren și schița imobilului;
- contractul de închiriere din data de 01.04.2004 între locatarul Y și cabinetul de avocat;
- actele adiționale nr. ...și nr. 14.02.2013 la contractul de închiriere din 01.01.2004;
- contractul de închiriere nr. ...

Contestatara susține că echipa de inspecție fiscală ar fi trebuit să facă aplicarea prevederilor art. 283 Cod procedură fiscală, având în vedere că pentru veniturile obținute de locator s-au perceput impozite prin deciziile de impunere aferente anului 2010-2014.

Totodată contestatara susține că organele de control au interpretat și aplicat greșit prevederile art. 145 și art. 146 din Codul fiscal precum și a jurisprudenței europene în materia TVA, încălcând principiul neutralității taxei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Gorj au efectuat inspecția fiscală parțială la Cabinetul de Avocat "X", în baza constatărilor ce au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. ... AJFP Gorj a emis următoarele decizii de impunere contestate:

1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., prin care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăgată suplimentară de .. lei, pe perioada 01.01.2011 - 12.01.2015;

2. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., prin care au fost stabilite diferențe de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar, în sumă totală de .. lei.

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

3.1. Referitor la aspectele legate de nulitate și de procedură

Cauza supusă soluționării este dacă aspectele de procedură invocate de contestatară, ce vizează comunicarea actelor de procedură, pot atrage nulitatea deciziei de impunere contestată nr. ...

În fapt, organe de inspecție fiscală din cadrul AJFP Gorj au efectuat în perioada 20.12.2016 - 07.02.2017 la Cabinetul de Avocat X, o inspecție fiscală parțială privind impozitul pe venitul din activități independente pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2015 și TVA pentru perioada 01.01.2011 - 12.01.2015.

În urma inspecției fiscale parțiale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. ... care a stat la baza emiterii următoarelor decizii:

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

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., corectată material la **24.02.2017**, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., comunicată prin poștă la data de 27.02.2017, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată la dosarul contestației.

În contestația depusă, contestatara incriminează nerespectarea procedurii de comunicare a actelor administrativ fiscale prevăzută la art. 47 alin.10 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, respectiv titlul de creanță i-a fost comunicat la 18 zile de la emitere, motiv pentru care consideră că Decizia de impunere nr. GJG AIF .. este inopozabilă și lipsită de efecte juridice cu privire la TVA ca urmare a încălcării de către echipa de inspecție fiscală a prevederilor art. 47 alin. 10 din Codul de procedură fiscală.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile art. 47 și art. 48 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data demarării controlului, care statuează că:

”Art. 47 Comunicarea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal trebuie comunicat contribuabilului/plătitorului căruia îi este destinat.*

(...)

(2) *Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie se comunică contribuabilului/plătitorului ori împuternicitului acestora, la domiciliul fiscal, direct, dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ fiscal, sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire.*

(...)

(10) **În termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la data emiterii actului administrativ fiscal, organul fiscal trebuie să inițieze acțiunile pentru comunicarea actului.”**

”Art. 48 Opozabilitatea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.*

(2) *Actul administrativ fiscal care nu a fost comunicat potrivit art. 47 nu este opozabil contribuabilului/plătitorului și nu produce niciun efect juridic.”*

Conform acestor prevederi legale, se reține că obligația de remitere a actului administrativ sub semnătură este reglementată alternativ față de obligația de comunicare a actului administrativ prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, organul fiscal putând să opteze între cele două modalități de comunicare a actului stabilite de alin. 2 din art. 47.

În speță, din documentele aflate la dosarul contestației se constată că organul fiscal a optat pentru comunicarea actelor administrativ fiscale emise ca urmare a inspecției, prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, în acest sens fiind întocmită adresa de înaintare nr. .. din data de 09.02.2017.

Ulterior, echipa de inspecție a constatat omisiunea numelui și prenumelui în decizia de impunere nr. .., fapt ce atrage nulitatea actului administrativ fiscal, conform art. 49 alin. (2) din Codul de procedură fiscală care precizează:

”Art. 49 Nulitatea actului administrativ fiscal

(1) *Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

a) *este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

b) **nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;**

c) *este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.*

(2) **Nulitatea se poate constata de organul fiscal competent sau de organul de soluționare a contestației, la cerere sau din oficiu. În situația în care nulitatea se**

constată de organul fiscal competent, acesta emite o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului.

(3) *Actele administrative fiscale prin care sunt încălcate alte prevederi legale decât cele prevăzute la alin. (1) sunt anulabile. Prevederile art. 50 sunt aplicabile în mod corespunzător.*

Totodată potrivit dispozițiilor art. 50 și art. 51 din Codul de procedură fiscală:

”Art. 50 *Anularea, desființarea sau modificarea actului administrativ fiscal*

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desființat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(...).”

”Art. 51 *Efectele anulării actului administrativ fiscal*

(1) Ori de câte ori se anulează un act administrativ fiscal, organul fiscal competent emite un alt act administrativ fiscal, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii.”

Conform prevederilor legale menționate mai sus, precum și a constatării omisiunii numelui și prenumelui în decizia de impunere nr. ..., organul de inspecție fiscală a emis la data de 24.02.2017 o nouă decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., comunicată prin poștă la data de 27.02.2017, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată la dosarul contestației.

După cum contestatara însăși recunoaște, aceasta a intrat în posesia deciziei de impunere nr. ..., la data de 27.02.2017.

Astfel, date fiind cele precizate mai sus, se reține că organele de control au comunicat decizia de impunere nr. .. în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală și contrar afirmațiilor petentei, acesta este opozabil contestatarei de la data comunicării (27.02.2017).

În ceea ce privește susținerea contestatarei vizând *încălcarea termenului de 10 zile instituit de art. 47 alin.10 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, considerând că titlul de creanță emis în data de 09.02.2017 i-a fost comunicat la 18 zile de la emitere, fapt pentru care Decizia de impunere nr. .. este inopozabilă și lipsită de efecte juridice cu privire la TVA*, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organul de inspecție fiscală constatând nulitatea deciziei de impunere nr. .. a emis un alt act administrativ fiscal respectiv decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., comunicată prin poștă contribuabilei la data de 27.02.2017, cu respectarea art.47 alin. (10) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Față de cele anterior prezentate, rezultă că susținerea contestatarei privind nerespectarea procedurii de comunicare a actului administrativ fiscal este nefondată.

Având în vedere cele prezentate se rețin ca neîntemeiate susținerile contestatarei cu privire la inopozabilitatea deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .. încheiată de organele de inspecție fiscală, ca urmare a

nerespectării de către acestea a prevederilor art.47 alin. (10) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fapt pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

3.2. Referitor la diferențele de impozit pe venit stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ...:

Cauza supusă soluționării este dacă susținerile contestatoarei 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, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Gorj au efectuat inspecția fiscală parțială la Cabinetul de avocat „X”, care s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. ..., ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., prin care s-a stabilit impozit pe venitul net anual suplimentar aferent anilor 2011 - 2015, în sumă totală de .. lei.

Organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă cu cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, în conformitate cu art. 48 din Codul fiscal și Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, stabilind suplimentar, pentru anii 2011 - 2015 diferențele de impozit pe venit de plată, după cum urmează:

Referitor la anul 2011:

- diferența de venit net în sumă de .. lei;
- impozit pe venit stabilit în plus în sumă de .. lei;

Referitor la anul 2012:

- diferența de venit net în sumă de .. lei;
- impozit pe venit stabilit în plus în sumă de .. lei;

Referitor la anul 2013:

- diferența de venit net în sumă de .. lei;
- impozit pe venit stabilit în plus în sumă de .. lei;

Referitor la anul 2014:

- diferența de venit net în sumă de . lei;
- impozit pe venit stabilit în plus în sumă de .. lei;

Referitor la anul 2015:

- diferența de venit net în sumă de .. lei;
- impozit pe venit stabilit în plus în sumă de .. lei.

Stabilirea diferențelor de venit a avut la bază neadmiterea la deducere pe anii 2011-2015 a următoarelor categorii de cheltuieli:

- contravaloare servicii de pază și protecție de bunuri și persoane;
- contravaloare chirie pentru apartamentul situat la etajul 2, în imobilul din str. ..., București.

Situația cheltuielilor cu chiria pe perioada 2011 - 2015 este următoarea:

- anul 2011 - în sumă de .. lei;
- anul 2012 - în sumă de .. lei;
- anul 2013 - în sumă de .. lei;
- anul 2014 - în sumă de .. lei;
- anul 2015 - în sumă de .. lei.

Recapitulând, situația stabilită privind impozitul pe venit pentru perioada 01.01.2011 - 31.12.2015 este următoarea:

ANUL	Venit net anual impozabil			Impozit venit net anual		
	Contribuabil	Inspecție	Diferența	Conform declarație	Conform inspecție	Diferențe
2011						
2012						
2013						
2014						
2015						
Total						

1) Referitor la cheltuielile cu serviciile de pază și protecție de bunuri și persoane

În fapt, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru anii 2011 - 2015, cu suma totală de ... lei, reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu serviciile de pază și protecție a bunurilor cabinetului de avocatură, respectiv paza și protecția persoanelor din obiectiv, considerându-le nedeductibile fiscal, în conformitate cu art. 48 din Codul fiscal și Normelor metodologice de aplicare a acestui articol, pe motiv că acestea nu se justifică, întrucât Cabinetul de avocat X nu are bunuri în patrimoniul afacerii, așa cum rezultă din constatările efectuate pe teren și conform evidenței fiscale, iar contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte necesitatea și oportunitatea serviciilor de pază și protecție a persoanelor pentru obținerea veniturilor din activitatea de avocatură în intervalul orar 19.00 - 07.00, inclusiv sâmbăta, duminica și sărbătorile legale.

Din analiza documentelor existente la dosarul contestației rezultă că sediul principal al Cabinetului de avocat X, al cărui titular este doamna X a fost autorizat la domiciliul contribuabilei situat în str. .. Bucuresti, deținut în baza contractului de închiriere la data de 01.01.2014, prin care proprietarul, Y, închiriaza Cabinetului de Avocatură "X", apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din str. ...București, constituit din 3 camere, baie, bucătărie, holuri și terase deschise, în suprafață de 150 m².

Referitor la contravaloarea serviciilor de pază și protecție de bunuri și persoane, contribuabila a prezentat contractul de locațiune de servicii nr. ..., respectiv actele adiționale nr. ../fără dată, nr../fără dată, nr../fără dată și nr. ..încheiate cu SC.. SRL, ce a avut ca obiect principal de activitate paza și protecția bunurilor și persoanelor .

Prin contractul de locațiune de servicii nr. .. se stabilea ca obiect al contractului **paza și protecția bunurilor beneficiarului ...sau a persoanelor din obiectiv** pe toată durata desfășurării acestui contract, a **obiectivului din str. ...**, precizându-se totodată că:

Art. 1- b) - Îndeplinirea tuturor procedurilor de **preluare - predare a bunurilor beneficiarului**, proceduri explicitate pe larg în **anexa 1 la Contract (planul de pază al**

obiectivului asigurat prin măsuri specifice elaborat în conformitate cu Legea nr.333/2003);

c) - alocarea de către prestator în beneficiul beneficiarului a unui **dispozitiv de pază compus astfel: 1 post temporar între orele 19.00 - 07.00, inclusiv sâmbetele, duminicile și sărbătorile legale;**

Art. 4. Prestările serviciilor de protecție și pază a bunurilor beneficiarului se vor executa în București, la adresa str. ...;

Art. 19. Prestatorul de servicii are obligația informării beneficiarului cu privire la sarcinile legale ce îi revin cu privire la întocmirea **documentației legale a obiectivului, în speță Planul Tehnic de Pază** în conformitate cu prevederile Legii nr. 333/2003.

Art. 29. Beneficiarul are obligația anunțării în scris a prestatorului, cu cel puțin 24 ore înaintea executării oricăror schimburi în **configurația - topografia obiectivului**, sau a oricăror schimbări în procedurile specifice de securitate a obiectivului.

În admiterea deducerii cheltuielilor sunt incidente prevederile art. 48 alin. (4) și alin. (7) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

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

[...]

(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.

41. Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii.”

Astfel rezultă că drepturile de deducere a cheltuielilor nu pot fi exercitate netulburat, prin simpla deținere a unor contracte/facturi/chitanțe, să fie efectuate în scopul realizării de venituri, în interesul direct al activității, să fie justificate cu documente:

- sunt necesare activității economice a persoanei respective, ducând la obținerea de venituri și realizarea de operațiuni impozabile;

- prestarea serviciilor sau livrarea bunurilor, așa cum sunt consemnate a avut loc în realitate;

- serviciile prestate sau livrările de bunuri sunt destinate obținerii de venituri impozabile și nu fără legătură cu activitatea economică în cauză sau în folosul unor alte persoane.

De asemenea, Codul fiscal și normele de aplicare conțin diverse prevederi, între care și cele arătate anterior, care stipulează că dovada faptului că cheltuielile sunt aferente activităților economice se face cu înregistrările din evidențele contabile conduse de contribuabili, care trebuie să fie justificate cu documente.

În raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală precizează că din verificarea la fața locului, conform procesului-verbal din data de 03.10.2016 echipa de inspecție fiscală a constatat următoarele:

*"(...) Conform investigațiilor pe teren, **nu s-au constatat bunuri și obiecte de inventar specifice activității profesionale desfășurate de Cabinet de Avocat X.**"*

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, precum și constatările organului de inspecție fiscală, se reține că, contestatorul nu justifică cu documente că serviciile achiziționate au fost utilizate în scopul activității sale impozabile, în condițiile în care în registrul inventar nu sunt înregistrate bunuri în patrimoniul cabinetului de avocatură, astfel încât din punct de vedere fiscal aceste cheltuieli nu sunt deductibile și nu pot fi luate în calcul la stabilirea venitului impozabil, nefiind justificate cheltuielile cu **serviciile de pază și protecție a bunurilor beneficiarului** achiziționate de contestatară.

Totodată pentru a fi deduse, cheltuielile trebuie să fie justificate cu contracte de prestări servicii, să se facă dovada prestărilor și necesitatea efectuării cheltuielilor.

Ca urmare, aceste cheltuieli nu pot fi considerate a fi deductibile din punct de vedere fiscal, deoarece pentru bunurile care nu sunt în patrimoniul afacerii (închiriate, în comodat etc.), nu sunt deductibile decât cheltuielile de întreținere și funcționare a bunurilor, dovedite cu documente, folosite strict în interesul afacerii.

Mai mult, serviciile achiziționate de contestatară prin înregistrarea prestării acestora au determinat înregistrarea unor cheltuieli pentru care trebuiau întocmite documente corespunzătoare. Astfel, pentru serviciile de pază trebuiesc întocmite documente corespunzătoare care să ateste și să reflecte prestarea acestor servicii, cum ar fi planul tehnic de pază al obiectivului care să ateste îndeplinirea tuturor procedurilor de preluare - predare a bunurilor beneficiarului, așa cum este stipulat la art 1 lit.b din contractul de locațiune de servicii nr.

Față de obiectivul de pază înscris în contractul de locațiune de servicii nr. ... (str....) nu rezultă nici dacă paza privea numai apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din str. ... sau întreg imobilul.

Se reține că o condiție generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este de a fi efectuate în interesul direct al activității, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente, ori argumentele contribuabilei nu pot fi reținute, în condițiile în care prin contractul de locațiune de servicii nr. ...încheiat pentru imobilul ce reprezintă atât sediul al cabinetului de avocatură cât și domiciliul doamnei X, nu este menționată cota parte a apartamentului situat la etajul 2 în imobilul din str. ...București, ce a fost utilizată drept sediu social, cu atât mai mult cu cât la cercetarea la fața locului s-a constatat că la

etajul 2 există spațiu de locuit și nicidecum spațiu pentru desfășurarea efectivă a activității de avocatură.

Deși există obligația legală ca, în cazul unui bun cu folosința mixtă să se departajeze cheltuielile pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii, contribuabila nu a ținut seama de acest aspect și a considerat cheltuielile cu **serviciile de pază și protecție de bunuri și persoane**, ca fiind deductibile integral la sediul social deși acesta era și domiciliul proprietarului imobilului Y.

Față de cele mai sus arătate se reține că nu s-a dovedit o altă stare de fapt fiscală decât cea reținută organele de inspecție fiscală, contestația urmând a fi respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

2) Referitor la cheltuielile cu chiria pentru apartamentul situat la etajul 2, în imobilul din str. ..., București

În fapt, organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă pentru anii 2011 - 2015, cu suma totală de ... lei, reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu chiria pentru apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din str. ..., București, considerându-le nedeductibile fiscal, în conformitate cu art. 48 alin. (4) și (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a acestui articol, pe motiv că aceste cheltuieli nu se justifică întrucât **apartamentul situat la etajul 2, în imobilul din str. ... București** nu are destinația de cabinet de avocat, ci de locuință, astfel, aceste cheltuieli nu conduc la realizarea de venituri din avocatură.

Cabinetul de avocat are domiciliul fiscal în București, str. ..., în baza contractului de închiriere la data de 01.01.2004, prin care proprietarul, Y, închiriază Cabinetului de Avocatură "X", apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din str. ... București, constituit din 3 camere, baie, bucătărie, holuri și terase deschise, în suprafață de 150 m², pe o durată de 10 ani și o chirie de ... euro/lună.

Prin actul adițional înregistrat la Administrația Finanțelor Publice sector .. sub nr. ..., se majorează chiria lunară de la .. euro/lună la ... euro/lună, începând cu data de 01.07.2005.

Prin actul adițional înregistrat la AFPS.. sub nr...., se micșorează chiria de la .. euro/lună la..euro/lună începând cu data de 01.07.2005.

Prin contractul de închiriere înregistrat la AFPS.. sub nr. ..., Cabinetul de Avocat X închiriază de la domnul Y, apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din str., București, constituit din 3 camere, baie, bucătărie holuri și terase deschise pe o durată de 12 luni începând cu data de 01.01.2015, cu o chirie de ...lei/lună.

Organele de inspecție fiscală precizează că din verificarea la fața locului, conform procesului - verbal din data de 03.10.2016, au constatat următoarele:

"(...) apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din București, ... nu are destinație pentru desfășurarea activității de avocatură întrucât apartamentul imobilului închiriat este constituit din 2 dormitoare, 1 living, bucătărie, baie, holuri și terase, mobilate conform casei de locuit.

Conform investigațiilor pe teren, nu s-au constatat bunuri și obiecte de inventar specifice activității profesionale desfășurate de Cabinet de Avocat X."

Procesul - verbal s-a încheiat în prezența doamnei avocat X, în calitate de titular al Cabinetului de avocat X.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile cu chiria apartamentului situat la etajul 2 al imobilului din str. ..., București, pe motiv că acestea nu se justifică întrucât nu are destinația de cabinet de avocat, ci de locuință, astfel aceste cheltuieli nu conduc la realizarea veniturilor din avocatură.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată și Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

"Art. 48. - (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;

(...)

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

(9) **În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității."**

Norme metodologice:

"37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, 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 aferente 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.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...)

- **chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor și altor instalații utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere;**

(...)"

[...]

41. **Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii."**

Deci prevederile legale citate anterior stipulează expres nedeductibilitatea cheltuielilor care nu sunt aferente realizării venitului, precizându-se în norme și că pentru a fi deduse cheltuielile trebuie să fie în interesul direct al activității. Astfel cheltuielile efectuate eventual în interesul unor idei de afaceri neconcretizate nu pot fi considerate ca fiind efectuate în interesul direct al activității sau aferente realizării venitului, în condițiile în care nu au produs nici un venit.

În cazul bunurilor care fac obiectul unui **contract de închiriere**, cheltuielile cu chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea în baza înțelegerii din contractul de închiriere. Constituie patrimoniul afacerii toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității, acestea trebuind înscrise în Registrul-inventar.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei niciuna dintre motivațiile contribuabilei cu privire la acest capăt de cerere având în vedere următoarele considerente:

Având în vedere dispozițiile art. 48 din Codul fiscal, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile **numai** acele cheltuieli care **sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile**, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

Susținerea contestatarei că apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din București,.. a fost utilizat pentru desfășurarea activității de avocatură este contrazisă de investigarea pe teren a organelor de inspecție fiscală, conform procesului-verbal din data de 03.10.2016, din care rezultă că imobilul închiriat nu are destinație pentru desfășurarea activității de avocatură, fiind mobilat conform casei de locuit. În același timp nu s-au constatat bunuri și obiecte de inventar specifice activității profesionale desfășurate de Cabinetul de avocat X.

Cu privire la susținerile contestatarei referitoare la faptul că : *etajul 2 și mansarda imobilului au destinația de cabinet de avocatură, având spațiu pentru depozitare a dosarelor și a întregii logistici pe care activitatea de avocatură o presupune, a prezentat echipei de inspecție fiscală a autorizația de construcție emisă în vederea construirii imobilului proprietate personală, etajul 2 prevăzut ca locuință de serviciu, cu toate utilitățile necesare, podul fiind mansardat ulterior înființării sediului cabinetului de avocat*, prin adresa nr. .. Serviciul soluționare a contestațiilor 2 a solicitat punctul de vedere al organului de inspecție fiscală, care prin adresa înregistrată la DGRFPB sub nr. .. face următoarele precizări:

”(...) la pagina 60 alin. 2 din Raportul de inspecție fiscală s-au făcut următoarele precizări: <Mențiunea doamnei avocat X în punctul de vedere, referitor la faptul că echipa de inspecție fiscală a utilizat imprimanta situată într-o încăpere de la mansardă, demonstrează încă o dată că spațiul închiriat, situat la etajul 2, nu este dotat cu logistica necesară, iar această mansardă, nu face obiectul contractului de închiriere pentru care s-au efectuat cheltuielile cu chiria.>”. De asemenea, echipa de inspecție fiscală mai precizează ca nu are cunoștință de o altă intrare separată, întrucât, accesul la etajul 2 cât și la mansarda s-a făcut prin bucătăria imobilului de la parter, iar obiectul contractului de închiriere îl constituie suprafața de 150 m², constituit din 3 camere, baie, bucătărie, holuri și terase, nu și mansarda imobilului.

De asemenea, susținerea contestatarei referitoare la faptul că *echipa de inspecție fiscală nu a consemnat și faptul că acest spațiu este separat de restul*

imobilului fiind destinat exclusiv derulării activităților specifice profesiei de avocat, situația de fapt fiind astfel prezentată trunchiat de echipa de inspecție fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece contestatarul a avut cunoștință de punctul de vedere și de constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în procesul verbal din data de 03.10.2016 încheiat în prezența doamnei avocat X, neexistând obiecțiuni față de cele consemnate de echipa de inspecție fiscală, **fără a sesiza faptul că sunt eronate constatările organelor de inspecție fiscală** cu privire la destinația imobilului închiriat.

Faptul că imobilul în cauză (apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din București, ...) a fost închiriat de cabinetul de avocat pentru desfășurarea activității de avocatură, nu presupune în mod obligatoriu acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate în legătură cu acesta, contribuabila având obligația legală a face dovada că apartamentul este achiziționat în scopul realizării de venituri și nu pentru uz personal. Simpla deținere a unei facturi/chitante și a unui contract nefiind suficiente pentru a demonstra îndeplinirea tuturor condițiilor legale privind deductibilitatea cheltuielilor.

Nu prezintă relevanță în susținerea cauzei nici invocarea dispozițiilor art. 283 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare începând cu anul 2016, întrucât acesta reglementează procedura pentru eliminarea dublei impuneri în cazul tranzacțiilor între persoane române afiliate din punct de vedere al ajustării sau estimării nivelului valoric al tranzacțiilor pe baza valrii de piață, când acest principiu este respectat sau când nu sunt prezentate documente necesare pentru a verifica respectarea principiului după cum reiese și din prevederile art. 11 alin. (4) din Codul fiscal.

Or, în speță nu este vorba de faptul că organele de inspecție fiscală au procedat la ajustarea sau estimarea nivelului valoric la care contribuabila a închiriat apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din str. ... București, de la persoana afiliată, ci de faptul că cheltuiala cu chiria este nedeductibilă ca urmare a nerespectării prevederilor art.48 alin. 4 și 7 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât spațiul era nu utilizat în scopul realizării de venituri impozabile.

De altfel, chiar din conținutul art.283 Cod procedură fiscală reiese cu suficientă claritate că ajustarea/estimarea veniturilor sau a cheltuielilor este ulterioară inspecției fiscale, după rămânerea definitivă a deciziei de impunere în sistemul căilor administrative de atac și neavând astfel nicio influență în privința caracterului deductibil sau nedeductibil al unei cheltuieli, în speță al cheltuielilor cu chiria stapiului neutilizat de contestatară în scopul obținerii de venituri impozabile din activitatea de avocatură.

În raport de argumentele dezvoltate prin contestația formulată, invocarea unor dispoziții legale **este insuficientă în măsura în care contestatarul nu a prezentat și dovezi care să susțină motivațiile sale**. De altfel, potrivit art. 269 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

"Art. 269. – (1) Contestatata se formuleaza in scris si va cuprinde:
[...] d) dovezile pe care se intemeiaza".

Totodata, 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 acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Motivația contestatarii cu privire la faptul că activitatea de avocatură se desfășoară la mansarda imobilului divedește faptul că pentru închirierea mansardei contestatara nu are un contract de închiriere.

Mai mult, așa cum recunoaște și contestatara în răspunsul la nota explicativă din data de 04.10.2016 și cum rezultă și din informațiile de pe site-ului "mfinanțe.gov.ro", la adresa din București, str. ..., are sediul profesional și Cabinetul de Avocat Y astfel că contestatara nu depune documente care să probeze că toate cheltuielile considerate nedeductibile au fost numai în interesul direct al activității Cabinetului de avocat X.

În consecință, având în vedere toate cele mai sus prezentate, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal atât cheltuielile în sumă de .. lei reprezentând cheltuieli cu serviciile de pază și protecție a bunurilor cabinetului de avocatură, cât și cheltuielile în sumă de .. lei, reprezentând contravaloarea cheltuielilor cu chiria pentru apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din str. .. București, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

3.3 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei :

Cauza supusă soluționării este dacă contestatara datorează TVA de plată stabilită suplimentar în sumă de .. lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., în condițiile în care din argumentele și documentele prezentate în susținerea contestației nu rezultă că achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, prin decizia de impunere nr. ..., emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. ..., AJFP Gorj a stabilit, pentru perioada 01.01.2011 - 12.01.2015, taxa pe valoarea adăugată suplimentar în sumă de .. lei aferentă unei baze impozabile în sumă de .. lei, reprezentând contravaloarea serviciilor de pază și protecție, pe motiv că achizițiile nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în temeiul art. 145 alin. 2 lit a), art. 146 alin. (1) lit.a) din Codul fiscal.

La dosarul cauzei există procesul verbal de cercetare la fata locului din data de 03.10.2016, semnat și de contribuabilă, în vederea determinării stării de fapt fiscale, din care rezultă că imobilul unde este declarat sediul unde se desfășoară activitatea, respectiv apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din București, sector ..., **„nu are destinație pentru desfășurarea activității de avocatură întrucât apartamentul imobilului închiriat este constituit din 2 dormitoare, 1 living, bucătărie, baie, holuri și terase, mobilate conform casei de locuit.**

Conform investigațiilor pe teren, nu s-au constatat bunuri și obiecte de inventar specifice activității profesionale desfășurate de Cabinet de Avocat X.

În drept, potrivit art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și 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 ori 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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, 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, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevar, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină o factură *emisă în conformitate cu prevederile art. 155* din Codul fiscal în care să fie înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și **demonstreze că serviciile facturate au fost efectuate în beneficiul sau și în folosul operațiunii taxabile desfășurate. Rezultă că simpla prezentare a unor facturi nu poate asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili.**

Ca atare, orice achiziție care nu este destinată în scopul activităților economice taxabile pe care le poate desfășura de o manieră independentă o persoană fizică ce exercită o profesie liberă, ci folosește uzului și interesului personal al persoanei fizice ca atare și al familiei sale, nu se poate bucura de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției respective, persoana interesată având obligația să prezinte dovezi obiective din care să rezulte că bunurile și serviciile sunt destinate exclusiv activităților economice.

Referitor la deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor în raport de utilizarea acestora pentru operațiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se rețin următoarele:

1. În primul rând, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe în intelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din**

punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **simpla achiziție de către persoana impozabilă a unui serviciu, nu constituie și o prezumție a utilizării acestuia în scop economic.**

2. În al doilea rând, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, respectiv **exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor fiscale ulterioare.**

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 JR, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr. 24 din cazul C-268/83 R, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

3. În sfârșit, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, **aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Se reține ca prevederile art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal condiționează deductibilitatea TVA aferentă achiziției unor servicii de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile. În același timp, contractarea unor bunuri și servicii premergătoare și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabilă interesată având obligația să demonstreze **utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.**

Din acest punct de vedere, **condițiile și formalitățile ce se cer a fi îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la art. 145-146 din Codul fiscal și se evaluează în raport de momentul exercitării acestui drept de către persoana impozabilă**, inclusiv în ceea ce privește condiționarea exercitării acestui drept de momentul manifestării intenției în practică.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele Cabinetul de Avocat X în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere, având în vedere următoarele considerente:

1. Simpla achiziție a unor lucrări/servicii de către o persoană impozabilă **nu este suficientă pentru a demonstra că acestea sunt în beneficiul său și scopul de a realiza operațiuni taxabile**, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ), pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "**dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...)**". Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv că scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării** în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere și **în beneficiul persoanei impozabile**.

Contrar susținerilor contestatarei, documentele și explicațiile prezentate în timpul inspecției fiscale nu reprezintă justificari privind serviciile facturate, resursele umane și materialele folosite, persoanele care au efectuat/prestat lucrările/serviciile și calitatea acestora în cadrul societății furnizoare, simpla prezentare a contractului de locațiune de servicii, din care rezultă că prestările serviciilor de protecție și pază a bunurilor beneficiarului se vor executa în București, str. .., în condițiile în care conform investigațiilor pe teren, concretizate prin procesul - verbal de cercetare la fața locului din data de 03.10.2016 încheiat în prezența doamnei avocat X, în calitate de titular al Cabinetului de avocat X, rezultă următoarele :

- organele de inspecție fiscală **nu au constatat bunuri și obiecte de inventar specifice activității profesionale desfășurate de Cabinet de Avocat X;**

- susținerea contestatarei precum că apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din București, sector 5, str. .. constituit din 2 dormitoare, 1 living, bucătărie, baie, holuri și terase a fost utilizat pentru desfășurarea activității de avocatură este contrazisă de constatarea organelor de inspecție fiscală cu ocazia *efectuării cercetării pe teren*, aceea ca apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din București, sector .. str. .. **nu are destinație pentru desfășurarea activității de avocatură și de asemenea nu există bunuri în patrimoniul afacerii;**

- față de obiectivul de pază înscris în contract (str. ..) rezultă că paza privea întreg imobilul nu numai apartamentul situat la etajul 2 în imobilul din București, sector ..str. ..., constituit din 2 dormitoare, 1 living, bucătărie, baie, holuri și terase.

Astfel nu rezultă nici ce servicii s-ar fi prestat efectiv și sub ce formă la sediul cabinetului și nici nu se face dovada cu documente corespunzătoare a utilizării exclusive a serviciilor de pază în folosul activității Cabinetului de avocatură.

Prin urmare, se reține că contestatara nu depune documente care să infirme starea de fapt fiscală stabilită de organele de inspecție fiscală, **nu face dovada că serviciile cu paza pentru care nu s-a acordat deducerea au fost destinate și folosite exclusiv în folosul activității de avocatură impozabila**, având în vedere

neidentificarea bunurilor la sediul activității cu ocazia efectuării unei cercetări la fața locului, neprezentarea unor documente care să ateste existența vreunui spațiu folosit ca arhivă.

2. La pct. 3.1 al prezentei decizii a fost analizată în detaliu nedeductibilitatea achizițiilor de servicii de pază și protecție a bunurilor cabinetului de avocatură, respectiv paza și protecția persoanelor din obiectiv de la SC .. SRL..

Deși prevederile din Codul fiscal referitoare la deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe venit sunt tratate la un titlu diferit de prevederile referitoare la deducerea taxei pe valoarea adăugată, este evident că în esență stabilesc aceeași regulă, respectiv atât deducerea taxei cât și a cheltuielilor este condiționată ca achizițiile respective să fie destinate, utilizate, folosite, consumate în interesul activității economice generatoare de venituri în cazul impozitului pe venit sau de operațiuni impozabile în cazul taxei pe valoarea adăugată. Prin urmare dacă o achiziție se consideră că nu constituie o cheltuială deductibilă nici taxa aferentă nu va fi deductibilă, căci se aplică aceeași logică.

Astfel, prin contractul de locațiune de servicii nr. .. încheiate cu SC .. SRL se stabilea ca obiect al contractului **paza și protecția bunurilor beneficiarului ...sau a persoanelor din obiectiv** pe toată durata desfășurării acestui contract, a **obiectivului din str. ...**, precizându-se totodată că:

Art. 1- b) - Îndeplinirea tuturor procedurilor de **preluare - predare a bunurilor beneficiarului**, proceduri explicitate pe larg în **anexa 1 la Contract (planul de pază al obiectivului** asigurat prin măsuri specifice elaborat în conformitate cu Legea nr.3333/2003);

c) - alocarea de către prestator în beneficiul beneficiarului a unui **dispozitiv de pază compus astfel: 1 post temporar între orele 19.00 - 07.00, inclusiv sâmbetele, duminicile și sărbătorile legale;**

Art. 4. Prestările serviciilor de protecție și pază a bunurilor beneficiarului se vor executa în București, la adresa str. ..;

Art. 19. Prestatorul de servicii are obligația informării beneficiarului cu privire la sarcinile legale ce îi revin cu privire la întocmirea **documentației legale a obiectivului, în speță Planul Tehnic de Pază** în conformitate cu prevederile Legii nr. 333/2003.

Art. 29. Beneficiarul are obligația anunțării în scris a prestatorului, cu cel puțin 24 ore înaintea executării oricăror schimburi în **configurația - topografia obiectivului**, sau a oricăror schimbări în procedurile specifice de securitate a obiectivului.

Prin urmare documentația legală a obiectivului cum ar fi planul tehnic de pază al obiectivului care să ateste îndeplinirea tuturor procedurilor de preluare - predare a bunurilor beneficiarului, așa cum este stipulat la art 1 lit.b din contractul de locațiune de servicii nr. ..., ar fi lămurit dacă serviciile de pază au fost prestate, sub ce formă și în ce cantitate.

Astfel de situații/documente (ce trebuiau să constituie anexe la facturi), nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației decât contractul și facturile în cauză. Consecința a fost aceea că nu s-a putut constata și verifica de organele de inspecție fiscală în ce au constat, în concret, serviciile de pază de efectuat între orele 19:00 - 07:00, dacă acestea s-au efectuat în folosul operațiunilor taxabile.

Nefiind respectate cele două reguli ale deductibilității arătate la începutul acestui punct, respectiv nu se dovedeste efectuarea serviciilor și nu sunt justificate cu

documente, corelat cu faptul că nu se dovedeste nici prestarea efectivă a serviciilor și aceasta ar fi fost în folosul operațiunilor impozabile ale contribuabilului, cheltuielile și taxa aferentă nu sunt deductibile.

Se reține faptul că, nici în susținerea contestației, Cabinetul de Avocat X nu depune niciun înscris care să contrazică aspectele constatate de inspecția fiscală referitoare la neacordarea dreptului de deducere, respectiv documente justificative prin care să demonstreze necesitatea, oportunitatea, destinația și utilizarea prestării serviciilor de către reprezentantul societății furnizoare **în beneficiul cabinetului**, deși potrivit art.269 alin. (1) lit.d) și art.276 alin. (4) din Codul de procedură fiscală avea această posibilitate.

Aplicând cele de mai sus în prezența speței, se reține că Cabinetul de Avocat X **nu a prezentat organelor fiscale nicio dovadă din care să rezulte serviciile prestate și faptul că acestea au fost efectuate în beneficiul său.**

De asemenea, în dreptul intern se prevede:

Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

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

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.”

"Art. 64 - (1) în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

"Art. 73 - (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.”

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

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. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

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 contestatara nu a formulat motive de natură să infirme cele stabilite prin decizia contestată.

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 căror 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, așa cum rezultă și din jurisprudența comunitară anterior evocată, statele membre au dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective din care să reiasă că **achizițiile efectuate sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile**.

Mai mult, **neutralitatea taxei implică și îndeplinirea condiției de fond esențiale, aceea că achizițiile să fie efective și să se repercuteze în valoarea operațiunilor taxabile din aval ale persoanei impozabile respective**.

Invocarea dispozițiilor art. 228 din Statutul profesiei de avocat drept temei pentru deducerea atât a cheltuielilor cât și a TVA nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece vizează secretul profesional pe care trebuie să-l respecte avocatul , ori contestatara nu dovedește faptul că lucrările efectuate de aceasta se află la locul supus pazei, iar paza nu viza informațiile în legătură cu clienții săi.

Față de cele mai sus arătate contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesustenută cu documente pentru TVA în sumă de .. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 6, art. 47, art. 48, art. 49 alin. (2), art. 50, art. 51, art. 64, art. 73, art. 269 alin. (1) lit. d), art. 276 alin (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, art. 11 alin. (1), art. 48 alin. (4) și alin. (7), art. 145 și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare

Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată de doamna X titulara Cabinetului de Avocat "X" împotriva deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., prin care s-a stabilit impozit pe venitul net anual suplimentar în sumă totală de .. lei și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .., prin care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .. lei.

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