

## **DECIZIE nr. 3865/30.07.2018**

privind soluționarea contestației formulată de MM PFA înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr...../25.01.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad cu adresa nr. ARG\_AIF .../08.01.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr...../25.01.2018 asupra contestației formulate de

MM PFA

cu sediul profesional în Arad, Str. ...., jud. Arad

înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad sub nr. ARG\_AIF ...../29.12.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr...../25.01.2018.

Petenta MM PFA a formulat contestație împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017, nr...../06.11.2017, nr. .../06.11.2017, și a Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... /06.11.2017, nr...../06.11.2017 și nr...../06.11.2017 emise de A.J.F.P Arad – Activitatea de Inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr...../06.11.2017 solicitând:

1. anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017 pentru suma de xxxxx lei reprezentând **impozit pe venit** de regularizat **aferent anului 2016** cu dobânzi și penalități aferente;

2. anularea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017

pentru suma de xxxxx lei reprezentând **impozit pe venit** de regularizat **afereant anului 2015** cu dobânzi și penalități aferente;

3. anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017 pentru suma de xxx lei reprezentând **impozit pe venit** de regularizat **afereant anului 2014** cu dobânzi și penalități aferente;

4. anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../06.11.2017, **pentru suma de xxx lei reprezentând TVA suplimentară afereantă anului 2016**, cu dobânzi și penalități de întârziere aferente;

5. anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../06.11.2017, pentru suma de xxxxxx lei reprezentând **TVA suplimentară afereantă anului 2015**, cu dobânzi și penalități de întârziere aferente;

6. anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../06.11.2017, pentru suma de xxxxxx lei reprezentând **TVA suplimentară afereantă anului 2014**, cu dobânzi și penalități de întârziere aferente;

***Referitor la susținerile reprezentantului petentei inserate în cuprinsul contestației potrivit cărora contestă și dobânzile și penalități de întârziere aferente calculate pentru obligațiile fiscale principale, se reține faptul că, procedura de contestare a acestora se poate realiza numai prin indicarea de către reprezentantul legal al petentei a numărului și datei actului administrativ fiscal - titlu de creanță în condițiile legii - în care sunt înscrise acestea, având în vedere că inspecția fiscală nu are competența conform Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală de a determina obligații fiscale accesorii.***

În consecința, DGRFP Timișoara ca organ competent în soluționarea contestației, în condițiile neprecizării de către reprezentantul legal al petentei a numărului și datei actului administrativ fiscal - titlu de creanță în condițiile legii - în care sunt înscrise accesoriile aferente impozitului pe venit și taxei pe valoarea adăugată, raportat la obiectul contestației, constată că, suma totală contestată este în quantum de xxxxx lei și este compusă din :

- pentru anul 2016 - suma de xxxxlei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. ..../06.11.2017

- pentru anul 2015 - suma de xxxxxx lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr...../06.11.2017

- pentru anul 2014 - suma de xxxxx lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr...../06.11.2017
- pentru anul 2016 - suma de xxxxxlei reprezentând taxa pe valoarea adăugata stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr...../06.11.2017
- pentru anul 2015 - suma de xxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugata stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr..... /06.11.2017
- pentru anul 2014 - suma de xxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugata stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr...../06.11.2017

Contestația a fost formulata prin Societatea Civilă Profesională de Avocați ....., în calitate de reprezentant legal, la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațiala nr. ....../22.12.2017, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În raport de data comunicării Deciziilor de impunere contestate, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Arad, respectiv data de 17.11.2017, contestația a fost depusă în termenul de 45 de zile de la data comunicării deciziilor contestate prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

I. Prin contestația formulată reprezentantul legal al petentei prezintă următoarele motive:

**1. Referitor la calcularea veniturilor din chirii aferente perioadei 01.11.2014 - 28.02.2015 si a TVA aferentă.**

Reprezentantul legal al petentei prezintă constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora, prin Raportul de Inspecție Fiscală s-au calculat venituri din chirii în conformitate cu contractele de închiriere încheiate în data de 15.10.2014 având ca obiect:

- imobilul situat în Arad, înscris în C.F. nr. .... Arad, având nr. cad. si nr. Top ....., compus din platformă betonată cu spațiu de producție
- imobilul situat în Arad, înscris în C.F. nr.....Arad, având nr. cad. si nr. Top ....., având destinația de hală de producție.

Însă, arată că, ambele contracte au fost modificate în data de 03.11.2014 prin acordul părților, în sensul că s-a modificat durata contractelor și s-a stabilit că acestea își produc efecte începând cu data de 01.03.2015. Acesta este și motivul pentru care chiria facturată din eroare de contabil pentru perioada anterioară datei de 01.03.2015 a fost stornată.

Ca atare, susține că, aceste contracte de închiriere încheiate în data de 15.10.2014 au început să producă efecte începând cu data de 01.03.2015,

conform acordului părților, și numai începând cu această dată a realizat venituri din închiriere.

Citează art. 62 alin. 1 din Codul fiscal 2003, invocat de echipa de inspecție fiscală:

*"Venitul brut din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole, reprezintă totalitatea sumelor în bani, și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părți, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora."* arătând că, prin Raportul de Inspecție Fiscală, în opina sa, nu se pot stabili venituri în afara celor stabilite prin contractele încheiate de părți, inclusiv prin actele adiționale la acestea.

În al doilea rând, arată că, prin actul adițional încheiat în data de 03.11.2014, s-a precizat suprafața utilă a imobilului înscris în C.F. nr..... Arad, având nr. cad. și nr. Top ....., compus din platformă betonată cu spațiu de producție în suprafață totală de xxxxxx mp, la nivelul suprafeței de xxxxx mp, aceasta fiind limita suprafeței care putea forma obiectul închirierii și putea genera venituri din închiriere. Restul suprafeței este reprezentată de teren și platformă betonată, spații care nu pot genera venituri, sens în care depune în fotocopie la dosarul cauzei Declarația de impunere înregistrată la Primăria Mun. Arad sub nr...../28.03.2013 din care rezultă suprafața construcțiilor.

## **2. Referitor la adăugarea la venitul brut a investițiilor realizate de petentă la imobilele închiriate.**

Prezintă constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora, conform Raportului de Inspecție Fiscală, echipa de inspecție fiscală a considerat că următoarele investiții la spațiile date în chirie se adaugă la venitul brut al contribuabilului, deoarece revin în sarcina proprietarului:

- sumele de xxxxx lei (în anul 2015) și xxxxx lei (în anul 2016), reprezentând investiția la hala nouă de 2000 mp situată pe terenul înscris în CF nr. .... Arad, având nr. cad. și nr. Top. ...., efectuată de ȘV P.F.A. și recuperată prin refacturare de la petentă;

- sumele de xxxxxx lei (în anul 2015) și xxxxxx lei (în anul 2016), reprezentând investiții la imobilele destinate închirierii, având ca temei legal art.62 din Codul fiscal.

### **2.1. Referitor la sumele de xxxx lei (în anul 2015) și xxxxxx lei (în anul 2016), reprezentând investiția la hala nouă de xxxx mp, efectuată de SV P.F.A. și recuperată prin refacturare de la petenta.**

Reprezentantul legal al petentei citează art. 62 alin. 1 din Codul fiscal 2003, arătând că, această investiție, fiind o construcție nouă, rămâne în

proprietatea petentei, în calitate de proprietar al terenului, astfel că, și cheltuielile cu această investiție cad tot în sarcina sa. Ca atare, afirmă că, aceste cheltuieli, chiar dacă au fost avansate de SV P.F.A., sunt recuperate de la proprietar, și, ca atare, sunt suportate de petentă și nu pot fi calificate drept venit, aceste aspecte fiind stabilite prin contractul de închiriere încheiat în acest sens cu SVP.F.A., la art. 1 și 21.

În schimb, în opinia reprezentantului legal al petentei, art. 62 alin. 1 are în vedere cheltuielile efectuate de chiriaș și, ca atare, nu îi este aplicabil, deoarece în cazul său cheltuielile sunt doar avansate de chiriaș și sunt recuperate de la petentă.

În sensul celor de mai sus, reprezentantul legal al petentei precizează faptul că patrimoniul de afectare aferent activității P.F.A.- ului reprezintă o diviziune din întregul patrimoniu al titularului P.F.A.- ului, motiv pentru care art. 32 alin. 2 din Codul civil stabilește cu titlu de principiu faptul că: *"transferul drepturilor și obligațiilor dintr-o masă patrimonială în alta nu constituie o înstrăinare"*.

## **2.2. Referitor la sumele de xxxxx lei (în anul 2015) și xxxxxx lei (în anul 2016), reprezentând investiții la imobilele destinate închirierii.**

Arată că, art. 62 alin. 1 din Codul fiscal, citat de organul de inspecție fiscală, se referă la veniturile din cedarea folosinței bunurilor, și, ca atare, nu îi este aplicabil, deoarece între D-na MM, ca persoană fizică, și P.F.A. nu există un contract de închiriere, astfel încât să îi fie aplicabile prevederile invocate de organul de inspecție fiscală - art. 62 alin. 1 din Codul fiscal - ci un contract de comodat.

Susține că, pentru a putea încheia contracte de închiriere în numele P.F.A. - ului cu privire la bunuri care aparțin persoanei fizice, P.F.A. - ul trebuie să dețină un drept de folosință asupra acestor bunuri, drept care i-a fost acordat de către D-na MM ca persoană fizică prin contracte de comodat. Altfel spus, arată că, P.F.A. - ul deține un patrimoniu de afectare necesar pentru realizarea veniturilor din închiriere (parte a întregului său patrimoniu, ca persoană fizică), în care este inclusă folosința bunurilor imobile închiriate.

Prin urmare, arată că, investițiile efectuate la imobilele destinate închirierii nu pot reprezenta un venit al său, ca persoană fizică, deoarece această investiție este supusă amortizării în evidențele contabile ale P.F.A.- ului pe durata contractelor de închiriere pe care le încheie cu chiriașii, și, dacă ar declara aceeași investiție drept venit al său ca persoană fizică, atunci s-ar anula efectul deducerii amortizării acestei investiții pe P.F.A. Acest lucru ar echivala cu o discriminare față de persoanele fizice care încheie până la 5 contracte de închiriere, care nu intră în categoria persoanelor fizice care realizează venituri din activități independente și care au dreptul să își deducă cheltuieli forfetare din chiriile încasate (inclusiv investițiile efectuate la imobile în vederea închirierii), conform art. 62 alin. 2 din Codul fiscal.

**3. Referitor la considerarea cheltuielilor cu dotarea și mobilarea apartamentului - spațiu de cazare cu 2 locuri - situat în Arad, str. ...., drept cheltuieli nedeductibile și a respingerii dreptului de deducere a TVA aferent**

Petenta prezintă pe scurt constarea echipei de inspecție fiscală, potrivit căreia achizițiile efectuate pentru dotarea și mobilarea unui apartament nu au legătură cu obiectul de activitate - închirierea unor hale sau terenuri - și, ca atare, nu sunt destinate unor operațiuni taxabile.

Fata de aceasta, petenta arată că, obiectul de activitate al P.F.A.-ului este prevăzut de CAEN 6820 *Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate* și are în vedere toate imobilele proprietatea petentei.

În acest sens, apreciază că a dotat și mobilat un apartament în vederea închirierii acestuia ca spațiu de cazare sens în care a efectuat demersurile necesare pentru obținerea clasificării din partea Ministerului Turismului, care a emis în data de 05.11.2017 Autorizația provizorie de funcționare nr. ..../16.03.2017 prin care a clasificat apartamentul ca având 3 stele, autorizație pe care petenta a depus-o în fotocopie la dosarul cauzei. De asemenea, susține că, în data de 05.11.2017, Ministerul Turismului a verificat apartamentul și a întocmit *Nota de clasificare a structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică nr. ..../05.11.2017*, anexată în fotocopie la dosarul cauzei, prin care i s-a comunicat că Certificatul de clasificare va fi emis în termen de aproximativ 2 luni.

În motivarea acestui capăt de cerere petenta invocă prevederile art. 145 alin. 1 și 2 lit. a), art. 146 alin.1 lit. a) din Codul fiscal, și prevederile art. 46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, susținând că, a dedus TVA aferentă achizițiilor efectuate în baza documentelor justificative impuse de Codul fiscal, respectiv a facturilor legal emise de furnizori, care cuprind toate elementele obligatorii prevăzute de art. 155 Cod fiscal și de asemenea, achizițiile efectuate au fost destinate în scopul realizării de operațiuni taxabile - închirierea apartamentului ca spațiu de cazare cu 2 locuri.

Pe cale de consecință, arată că și cheltuielile cu dotarea și mobilarea apartamentului sunt deductibile fiscal conform art. 48 alin. 4 din Codul fiscal, fiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

**4. Referitor la facturile nr. ..../29.02.2016, ..../09.03.2016, ..../14.03.2016, ..../18.11.2016, ..../14.03.2016**, deținute de petentă în copie la momentul inspecției fiscale, pentru care s-a respins dreptul de deducere a TVA aferent, arată ca a depus originalul acestora în termenul de 5

zile de la comunicarea Proiectului de raport de inspecție fiscală. Ca atare, pentru TVA-ul aferent, în sumă de xxxx lei există posibilitatea legală a exercitării dreptului de deducere.

**II.** În baza Raportului de inspecție fiscală nr. ....../06.11.2017, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad a emis pe numele MM PFA reprezentantă legal de D-na MM, un număr de șase decizii de impunere conținând următoarele obligații de plată:

**Pentru impozitul pe venit**

Pentru anul 2014:

- xxxxx lei - impozit pe venit (in plus) stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017 ;

Pentru anul 2015:

- xxxxx lei - impozit pe venit (in plus) stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. ....../06.11.2017;

Pentru anul 2016:

- xxxxxx lei - impozit pe venit (in plus) stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017;

**Pentru taxa pe valoarea adăugată**

- xxxxx lei reprezentând TVA suplimentară aferentă anului 2016 stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....../06.11.2017 din care

- xxxx lei reprezentând TVA suplimentară aferentă anului 2015 stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../06.11.2017, pentru, cu dobânzi și penalități de întârziere aferente;

- xxx lei reprezentând TVA suplimentară aferentă anului 2014 stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....../06.11.2017.

În raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate sunt arătate motivele de fapt și de drept ce au stat la baza impunerii suplimentare atât în ceea ce privește impozitul pe venit cât și taxa pe valoarea adăugată după cum urmează:

### **În ceea ce privește impozitul pe venit aferent anului fiscal 2014.**

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de 15.10.2014 P.F.A. MM a încheiat doua contracte de închiriere cu SR P.F.A. CUI..... pentru o perioada de 7 ( șapte ani) începând cu data de 01.11.2014 - 01.11.2021.

Obiectul primului contract îl constituie închirierea unui spațiu de xxxx mp situat in Arad ,str. ...., având nr. Cad. si top ..... , compus din platforma betonata cu spațiu de producție având o chirie lunara de 1 euro + TVA / mp, iar pentru primul an de contract o chirie de 0,5 euro + TVA /mp.

Obiectul celui de-al doilea contract de închiriere îl constituie închirierea unui spațiu de xxxxx mp situat in Arad ,str. ...., având nr. Cad. si top ..... , C.F. NR..... , hala producție având o chirie lunara datorata de locatar pentru spațiul închiriat pentru primul an este de xxxx euro + TVA, iar începând cu al doilea an de contract chiria lunara o chirie în suma de xxxxx euro + TVA /mp.

Cele două contracte de închiriere nu au fost înregistrate la organul fiscal teritorial, AJFP ARAD, deși exista, la data întocmirii lor, obligativitatea înregistrării acestora conform art.81, alin2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art. 163 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Deoarece, în anul 2014 pentru lunile noiembrie si decembrie 2014, petenta nu a înregistrat venituri din chirii in urma celor doua contracte de închiriere încheiate cu SR" P.F.A. CUI ..... pentru o perioada de 7 ( șapte ani) începând cu data de 01.11.2014 - 01.11.2021, organele de inspecție au procedat la stabilirea unor venituri suplimentare si a TVA colectata suplimentar după cum urmează:

Pentru contractul de închiriere fără număr din data de 15.10.2014 având ca obiect închirierea unui spațiu de xxxxx mp situat in Arad ,str. ...., nr. Cad. si top ..... , compus din platforma betonata cu spațiu de producție cu o chirie lunara de 1 euro + TVA / mp, iar pentru primul an (luna 11 si 12 anul 2014 ) de contract o chirie de xxx euro + TVA /mp, a rezultat xxx euro /luna (x euro x xxxxx mp). Prin urmare, pentru lunile noiembrie si decembrie 2014 s-a calculat un venit de xxxxxx euro x 2 luni = xxxxx euro ( la curs BNR din data de 01.11.2014 =xxxxxxlei / euro). **Total venit brut suplimentar stabilit de echipa de inspecție fiscală** pentru acest contract de închiriere: xxxxx xxxxxxx= xxxx lei cu o **TVA de xxxxx lei.**

Pentru al doilea contract de închiriere fără număr din data de 15.10.2014 având ca obiect închirierea unui spațiu de xxx mp situat in Arad ,str. x.....având nr. Cad. si top ..... , C.F. NR....., hala producție având o chirie lunara datorata de locatar pentru spațiul închiriat pentru primul an este de xxxxx euro + TVA , iar începând cu al doilea an de contract o chirie lunara de xxxxxxxx euro + TVA /mp, a rezultat un **total venit suplimentar stabilit de echipa de inspecție fiscală** pentru acest contract



de închiriere: xxxx x xxxx euro (lunile noiembrie si decembrie 2014) = xxxxxx lei cu o **TVA aferenta de xxxxx lei.**

Prin urmare, la total venit net anual impozabil stabilit de către organele de inspecție fiscală în suma de xxxxx lei (xxxxxxx lei + xxxxxx lei) s-a calculat un **impozit pe venit aferent anului 2014 în suma de xxxxxx lei** (xxxxxxx lei x 16% = xxxxxx lei ) și o TVA colectată suplimentar în suma de xxxx lei (xxxxxx lei + xxxxx lei).

**În ceea ce privește impozitul pe venit aferent anului fiscal 2015.**

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru luna ianuarie 2015 petenta nu înregistrează venituri din chirii în urma celor două contracte de închiriere încheiate la data de 15.10.2014 cu SR" P.F.A. CUI ....., iar pentru luna februarie 2015 petenta înregistrează venituri din chirii aferente lunii februarie, dar care au fost stornate în luna martie 2015.

Organele de inspecție au procedat la stabilirea veniturilor suplimentare aferente celor două contracte de închiriere încheiate la data de 15.10.2014 cu SR P.F.A. CUI ..... si a TVA colectata suplimentar aferenta, după cum urmează:

Pentru contractul de închiriere fără număr din data de 15.10.2014 având ca obiect închirierea unui spațiu de xxxxx mp situat în Arad ,str. ...., nr. cad. și top ....., compus din platforma betonată cu spațiu de producție cu o chirie lunară de 1 euro + TVA / mp, iar pentru primul an de contract o chirie de xx euro + TVA /mp, a rezultat xxxxx euro /luna (xx euro x xxxxxx mp). Prin urmare, pentru lunile ianuarie si februarie 2015 s-a calculat un venit de xxxxxx euro x 2 luni = xxxxx euro ( la curs BNR din data de 02.01.2015 = xxxx lei / euro). Total **venit suplimentar stabilit de echipa de inspecție fiscală** pentru acest contract de închiriere: xxxx x xxxxxx = xxxxxx lei si o **TVA de xxxx lei.**

Pentru al doilea contract de închiriere fără număr din data de 15.10.2014 având ca obiect închirierea unui spațiu de xxxxx mp situat în Arad având nr. Cad. si top ....., C.F. NR....., hala producție cu o chirie lunară datorată de locatar pentru spațiul închiriat pentru primul an de xxxxxx euro + TVA , iar începând cu al doilea an de contract o chirie lunară de xxxxx euro + TVA /mp, a rezultat un total **venit suplimentar stabilit de echipa de inspecție fiscală** pentru acest contract de închiriere: x,xx x xxxxxx euro (lunile ianuarie si februarie 2015) = xxxxxxxx lei cu o **TVA de xxxlei.**

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit aferent celor două contracte de închiriere, un **venit suplimentar, în suma de xxxxxxlei** (xxxxxxx lei +xxxx lei) la care s-a calculat un **impozit pe venit aferent în suma de xxxxxx lei** (xxxxxxx lei x 16% = xxxxx lei ) și o **TVA colectată suplimentar în suma de xxxxxx lei** (xxxxxx lei + xxxx lei).

De asemenea, în cursul anului 2015, petenta a înregistrat în evidența contabilă următoarele:

- cheltuieli refacturate de către SR " P.F.A în calitate de locatar, care se scad din chiria datorată de locatar, și care, potrivit contractului, cad în sarcina locatorului, respectiv în sarcina P.F.A. MM. Din total cheltuielilor refacturate și înregistrate în cursul anului 2015, prezentate detaliat în cuprinsul RIF, organele de inspecție fiscală au constatat că, facturile nr. .... din 24.04.2015, nr..... din 22.05.2015 și nr. ....din 25.06.2015 au fost considerate de către petentă nedeductibile la calculul impozitului pe venit, rezultând astfel, o **cheltuială refacturată** considerată de către petentă deductibilă la calculul impozitului pe venit, în suma totală de xxx lei reprezentând investiția la spațiul închiriat.

- **cheltuieli în suma totală de xxxxx lei** reprezentând: lucrări de investiții și materiale de construcții, în suma de xxxxx lei, precum și cheltuieli de transport intracomunitar al unor panouri necesare pentru investiție la imobilele care vor fi destinate închirierii, în suma de xxxxxlei.

În considerarea prevederilor art. 62 din Codul fiscal coroborat cu pct.135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au majorat venitul brut declarat de contribuabil cu valoarea cheltuielilor refacturate de chiriaș în suma de xxx lei, precum și cu valoarea lucrărilor de investiții și a materialelor de construcții în suma de xxxx lei pentru imobilele care vor fi destinate închirierii, rezultând un **venit brut suplimentar stabilit de către organele de inspecție în sumă de xxxx lei.**

Totodată, în considerarea prevederilor art.48 alin.4 lit. a din Codul fiscal, organele de control nu au acceptat ca și deductibile la determinarea venitului impozabil aferent anului 2015 a cheltuielilor cu impozitul pe teren și impozit pe clădiri, achitat în nume propriu și nu pe cod fiscal, conform chitanței nr. ..../26.03.2015 în valoare de xxxxx lei la Direcția venituri - Serviciul impunere venituri a Municipiului Arad, cheltuieli pe care petenta nu le contestă.

#### **În ceea ce privește impozitul pe venit aferent anului fiscal 2016.**

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că, petenta a înregistrat în evidența sa contabilă următoarele:

- cheltuieli în sumă totală de xxxxxx lei refacturate de către SR P.F.A în calitate de locatar, care se scad din chiria datorată de locatar, și care, potrivit contractului, cad în sarcina locatorului, respectiv în sarcina P.F.A. X

- cheltuieli totale în suma totală de xxxxxx lei reprezentând lucrări de investiții și materiale de construcții pentru imobilele destinate închirierii.

- cheltuieli totale în suma totală de xxxxx lei reprezentând materiale de construcții necesare investiției la imobilele deținute de către petentă și destinate închirierii.

În considerarea prevederilor art. 62 din Codul fiscal coroborat cu pct.135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au majorat venitul brut declarat de contribuabil cu valoarea cheltuielilor refacturate de chiriaș în suma de xxxxxx lei, precum și cu valoarea lucrărilor de investiții și a materialelor de construcții în suma totală de 634.029 lei pentru imobilele care vor fi destinate închirierii, rezultând un **venit brut suplimentar în sumă de xxxxxx lei.**

Totodată, în considerarea prevederilor art.48 alin.4 lit. a din Codul fiscal, organele de control nu au acceptat ca și deductibile la determinarea venitului impozabil aferent anului 2016 a cheltuielilor cu achiziția de obiecte de inventar și mijloace fixe în valoare de xxxxx lei care nu au legătură cu activitatea desfășurată de petentă.

### **In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.01.2014 – 31.12.2016**

- **pentru anul 2014** - organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA colectată suplimentar în suma totală de xxxxxxx lei (xxxxx lei + xxxx lei) pentru venitul brut nedeclarat aferent celor două contracte de închiriere încheiate la data de 15.10.2014 cu SR P.F.A., obligația suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată fiind stabilită prin decizia de impunere nr. ..../06.11.2017.

- **pentru anul 2015** - organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA colectată suplimentar aferentă anului 2015, în suma totală de xxxx lei (xxxxx lei + xxxxx lei) pentru venitul brut nedeclarat aferent a două contracte de închiriere încheiate la data de 15.10.2014 cu SR P.F.A., obligația suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată fiind stabilită prin decizia de impunere nr. ..../06.11.2017.

#### **- pentru anul 2016**

- organele de inspecție fiscală au respins petentei dreptul de deducere a TVA în suma de xxxlei aferentă achizițiilor de bunuri efectuate în baza unor documente justificative prezentate în copie, ca fiind încălcate prevederile art.299 alin.2 din Legea nr.227/2015, obligația suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată fiind stabilită prin decizia de impunere nr. ..../06.11.2017

- organele de inspecție fiscală au respins petentei dreptul de deducere a TVA în suma de xxxlei aferentă achizițiilor de bunuri care nu sunt destinate obiectului de activitate al petentei, respectiv închirierea de hale sau terenuri, în baza contractelor prezentate de petenta și care au stat la baza obținerii de venituri din închiriere fiind încălcate prevederile art. 297 alin.4 din Lege nr.227/2015. De asemenea, organele de inspecție fiscală au respins petentei dreptul de deducere a TVA în suma de xxxx lei aferentă

achiziției a două strunguri care nu sunt destinate unor operațiuni taxabile, suma pe care petenta nu o contestă.

Obligația suplimentară de natura taxei pe valoarea adăugată în suma de xxxxx lei a fost stabilită prin decizia de impunere nr. .... /06.11.2017.

III. X PFA are domiciliul fiscal în Arad și sediul profesional în Arad, CF RO ....., CNP ....., este înregistrată la ORC Arad sub nr. .... și are ca obiect de activitate 6820 „Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate” și 7739 „Activități de închiriere și leasing cu alte mașini, echipamente și bunuri tangibile n.c.a ” .

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

**Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în sarcina petentei în suma de xxxxxxxx lei pentru anul 2015 prin Decizia de impunere nr..... /06.11.2017 și în sumă de xxxx lei pentru anul 2014 prin Decizia de impunere nr..... /11.2017, precum și taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în suma de xxxxxxlei stabilită prin Decizia de impunere nrxxxxx/06.11.2017 și taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în suma de xxxxxxlei stabilită prin Decizia de impunere nr..... /06.11.2017 pentru veniturile brute stabilite suplimentar aferente contractelor de închiriere încheiate de petentă la data de 15.10.2014 cu SR " P.F.A,** se rețin următoarele:

În fapt, la data de 15.10.2014 P.F.A. X a încheiat două contracte de închiriere cu SR P.F.A. CUI..... pentru o perioadă de 7 ( șapte ani) începând cu data de 01.11.2014 - 01.11.2021.

Obiectul primului contract l-a constituit închirierea unui spațiu de 3xxxxx mp situat în Arad având nr. Cad. și top .... compus din platforma betonată cu spațiu de producție având o chirie lunară de 1 euro + TVA / mp, iar pentru primul an de contract o chirie de 0,5 euro + TVA /mp.

Obiectul celui de-al doilea contract de închiriere l-a constituit închirierea unui spațiu de xxxxx mp situat în Arad ,....., având nr. Cad. și top ....., C.F. .... , hala producție având o chirie lunară datorată de locatar pentru spațiul închiriat pentru primul an este de xxxxx euro + TVA, iar începând cu al doilea an de contract chiria lunară o chirie în suma de xxxxxxxx euro + TVA /mp.

Prin actele adiționale încheiate la data de 15.10.2014, petenta a modificat durata contractelor și data de la care aceste contracte încep să

producă efecte, în sensul stabilirii datei de 01.03.2015 ca data de la care cele două contracte de închiriere își produc efecte.

Motivat de faptul că, cele două contracte de închiriere și actele adiționale nu au fost înregistrate la organul fiscal teritorial, AJFP ARAD, și invocând prevederile art.81, alin.2 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și art. 163 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, în condițiile în care pentru lunile noiembrie și decembrie 2014, ianuarie și februarie 2015, petenta nu a înregistrat venituri din chirii în urma celor două contracte de închiriere încheiate cu SR P.F.A. pentru o perioadă de 7 (șapte ani) începând cu data de 01.11.2014 - 01.11.2021, organele de inspecție au procedat la stabilirea unor venituri suplimentare și a TVA colectată suplimentar.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 41, art. din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal

“ART. 41

*Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit*

*Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:*

- a) venituri din activități independente, definite conform [art. 46](#);
- b) venituri din salarii, definite conform [art. 55](#);
- c) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform [art. 61](#);
- d) venituri din investiții, definite conform [art. 65](#);
- e) venituri din pensii, definite conform [art. 68](#);
- f) venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, definite conform [art. 71](#);
- g) venituri din premii și din jocuri de noroc, definite conform [art. 75](#);
- h) venituri din transferul proprietăților imobiliare, definite conform [art. 77<sup>1</sup>](#);
- i) venituri din alte surse, definite conform [art. 78](#) și [art. 79<sup>1</sup>](#).”

ART. 46

“ Definirea veniturilor din activități independente

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

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin.

(3), precum și din practicarea unei meserii.”

ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat 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.**

(2) Venitul brut cuprinde:

**a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;**

b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;

c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă;

f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.”

„ ART. 61 Definirea veniturilor impozabile din cedarea folosinței bunurilor

**(1) Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile, obținute de către proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal, altele decât veniturile din activități independente.”**

ART. 81 Declarații privind venitul estimat/norma de venit

“ (...)

**(2) Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendare pentru care impunerea este finală, au obligația să depună o declarație privind venitul estimat/norma de venit, în termen de 15 zile de la încheierea contractului între părți. Declarația privind venitul estimat/norma de venit se depune odată cu înregistrarea la organul fiscal a contractului încheiat între părți. Contribuabilii care obțin venituri din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal au obligația înregistrării contractului încheiat între părți, precum și a modificărilor survenite ulterior, în termen de 15 zile de la încheierea/producerea modificării acestuia, la organul fiscal competent.”**

Pct. 36 din Normele legale de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004

„ 36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, **venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii**, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.”

De asemenea, în conformitate cu art. 2 lit. j din OUG nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale

“ **j) patrimoniul de afectare** - totalitatea bunurilor, drepturilor și obligațiilor persoanei fizice autorizate, titularului întreprinderii individuale sau membrilor întreprinderii familiale, afectate scopului exercitării unei activități economice, constituite ca o fracțiune distinctă a patrimoniului persoanei fizice autorizate, titularului întreprinderii individuale sau membrilor întreprinderii familiale, separată de gajul general al creditorilor personali ai acestora;”

În conformitate cu pct. 36 din normele metodologice date în aplicarea art. 48 din Codul fiscal, **în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi:** venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, **venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii**, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.

Conform art. 2 lit. j) din O.U.G. nr.44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale în patrimoniul de afectare se cuprind totalitatea bunurilor, drepturilor și obligațiilor persoanei fizice autorizate, titularului întreprinderii individuale sau membrilor întreprinderii familiale, afectate scopului exercitării unei activități economice, constituite ca o fracțiune distinctă a patrimoniului persoanei fizice autorizate, titularului

întreprinderii individuale sau membrilor întreprinderii familiale, separată de gajul general al creditorilor personali ai acestora.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că, petenta este persoana fizică autorizată înființată în anul 2013, care a obținut venituri din activități independente din închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate, definite conform art. 46 din Codul fiscal, căreia îi sunt aplicabile prevederile art. 48 din Codul fiscal, în sensul că, determinarea venitului net din activități independente, care constituie bază de calcul a impozitului datorat de persoana fizică autorizată, se determină, ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, înregistrate în contabilitatea în partidă simplă și NU venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal definite conform art.61 din Codul fiscal și pentru care impunerea se realizează în conformitate prevederile art. 62 din Codul fiscal invocat de organele de inspecție fiscală în cuprinsul actelor de impunere.

În considerarea faptului că, potrivit normelor legale mai sus citate, patrimoniul afacerii se constituie din toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității, în condițiile în care, petenta în calitate de persoana fizică autorizată a obținut venituri din activități independente din închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare definite conform art. 46 din Codul fiscal, iar bunurile care au făcut obiectul închirierii au fost incluse în patrimoniul afacerii, rezultă că motivațiile legale care au format convingerea inspecției fiscale că imobilele care au făcut obiectul celor două contracte au fost închiriate de D-na MM cu consecințele legale ce decurg din aceasta, respectiv aplicabilitatea în cauza a prevederilor art. 62 alin.1 al cap.4 „*Venituri din cedarea folosinței bunurilor*” - capitolul III „*Impozit pe venit*” **nu sunt fundamentate sub aspectul stării de fapt care rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, în considerarea împrejurării că titularul celor două contracte este PFA MM, CIF ..... și NU d-na MM CNP .....**

Mai mult, prin Ordinul nr. 1.985/2012 privind aprobarea Procedurii de înregistrare a contractelor de fiducie, a Procedurii de înregistrare a contractelor de locațiune, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare, se prevăd la pct. B cu privire la înregistrarea contractelor de locațiune de către locatorul persoană fizică, următoarele:

*“ 1. Persoanele fizice care au calitatea de locator și obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal și venituri din arendare au obligația înregistrării contractului între părți potrivit art. 81 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.*

(...)



3. (1) *Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal și venituri din arendare și optează pentru determinarea venitului net, în sistem real, depun la organul fiscal competent contractul de locațiune, în original și copie, în termen de 15 zile de la încheierea acestuia, odată cu Declarația privind venitul estimat/norma de venit (formular 220) .”*

În condițiile în care, procedura privind înregistrarea contractelor de locațiune de către locatorul persoană fizică, explicitează faptul că, obligația legală a înregistrării contractului între părți potrivit art. 81 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, revine doar persoanelor fizice care au calitatea de locator și obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal inclusiv pentru cei care realizează astfel de venituri și optează pentru determinarea venitului net, în sistem real, iar din contractele de închiriere supuse analizei reiese calitatea de locator al PFA MM având cod de înregistrare fiscală pentru activitatea economică desfășurată și care a obținut venituri din închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate aflate în patrimoniul afacerii, definite conform art. 46 din Codul fiscal și care se supun impozitării în conformitate cu cap.2 „ *Venituri din activități independente* ” al Titlului III „ *Impozit pe venit*” în sistem real, pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă, rezultă cu puterea evidenței faptul ca, în cauza, în determinarea bazei impozabile și implicit a impozitului pe venit și a TVA datorată de petentă pentru activitatea independentă desfășurată, nu îi sunt aplicabile prevederile art. 62 alin.1 al cap.4 „ *Venituri din cedarea folosinței bunurilor*” din Titlul III „ *Impozit pe venit*” și procedura privind declararea și stabilirea impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor aprobată prin Ordinul nr.2333/11.12.2017 în vigoare la data încheierii contractelor respectiv 2014 și 2015 și invocate de organele de inspecție fiscală în cuprinsul actelor de impunere.

În scopul soluționării contestației, conform art.276 Cod procedura fiscală, cu adresa nr..... din 02.03.2018, DGRFP Timișoara a solicitat organelor de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad, completarea dosarului cauzei, cu prezentarea motivațiilor legale care au format convingerea inspecției fiscale că imobilele se află în patrimoniul personal al D-nei MM cu consecințele legale ce decurg din aceasta, respectiv aplicabilitatea în cauza a prevederilor art. 62 alin.1 al cap.4 „ *Venituri din cedarea folosinței bunurilor*” - capitolul III „ *Impozit pe venit*”. Prin completările transmise, cu adresa nr. ARG\_AIF ...../ad/21.03.2018, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr...../29.03.2018, organele de inspecție fiscală nu au clarificat aceste aspecte ale stării de fapt, prin raportare la temeiurile de drept incidente cauzei.

Prin urmare, față de cele reținute mai sus și având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația existentă la dosarul cauzei, și nu este stabilită legătura relevantă de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și implicația fiscală, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor invocate, se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

(3) *„Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționări prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”* coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmând a se desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017 pentru capătul de cerere privind **suma de xxx lei reprezentând impozit pe venit aferent anului 2015**, Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017 pentru capătul de cerere privind **suma de xxx lei reprezentând impozit pe venit aferent anului 2016**, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr...../06.11.2017 pentru capătul de cerere privind **taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxxxx lei** și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr...../06.11.2017 **pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxxxx lei**, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit deciziile de impunere desființate pentru același tip de impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele din prezenta decizie, în vederea fundamentării stării de fapt fiscale prin raportare la temeiurile de drept incidente cauzei, în sensul analizării acesteia ținând seama de faptul că PFA MM, în calitate de entitate organizată în condițiile legii, în funcțiune din anul 2013, a realizat venituri din închirierea și sub închirierea bunurilor imobiliare, conform celor două contracte descrise în cele ce preced și NU venituri din

cedarea folosinței bunurilor – în condițiile în care această entitate PFA cu CIF ..... nu deținea în proprietate imobilele care fac obiectul celor două contracte, identificând expres norma legală care instituie în sarcina unui PFA cu obiect de activitate închirierea și subînchirierea unor bunuri imobiliare proprii sau închiriate, înregistrarea la autoritatea fiscală a unor contracte de închiriere având ca obiect bunuri imobiliare care nu se află în proprietatea sa, contracte din executarea cărora acest PFA este susceptibil a fi obținut eventual venituri din activități independente din închirierea bunurilor imobiliare și NU venituri din cedarea folosinței bunurilor – deoarece așa cum s-a demonstrat în cele ce preced PFA nu deține în proprietate aceste imobile.

***Referitor la capetele de cerere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în sarcina D-nei MM prin Decizia de impunere nr...../06.11.2017 și Decizia de impunere nr...../11.2017 pentru veniturile brute suplimentare aferente investițiilor efectuate la imobilele închiriate în suma de xxxxx lei (în anul 2015) și în sumă de xxxxx lei (în anul 2016), precum și veniturile brute stabilite suplimentar aferente investițiilor efectuate la imobilele destinate închirierii în sumă de xxxxxx lei ( în anul 2015) și în sumă de xxxxx lei (în anul 2016) s-au reținut următoarele:***

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

- în cursul anului 2015, petenta PFA MM a înregistrat în evidența contabilă refacturări în sumă totală de 58.120 lei pentru investițiile efectuate de către SSR ” PFA în calitate de locatar.

- în cursul anului 2015, petenta PFA MM a înregistrat în evidența contabilă lucrări de investiții în sumă de xxxxxx lei și cheltuieli de transport intracomunitar al unor panouri în sumă de xxxx lei necesare pentru investiție la imobilele care vor fi destinate închirierii.

- în cursul anului 2016, petenta PFA MM a înregistrat în evidența contabilă refacturări în sumă totală de xxxxxx lei pentru investițiile efectuate de către SR PFA în calitate de locatar.

- în cursul anului 2016, petenta PFA MM a înregistrat în evidența contabilă lucrări de investiții în sumă totală de xxxxx lei pentru investiție la imobilele care vor fi destinate închirierii.

Toate aceste investiții au fost efectuate la imobile deținute în proprietate de către persoana fizică MM, și a căror folosință a fost cedată în baza unor contracte de comodat, PFA MM care, a obținut sau urma să obțină venituri din închirieri.

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 06.11.2017, organele de inspecție fiscală au constatat ca valoarea investițiilor efectuate la

imobilele deținute în proprietate de către persoana fizică MM reprezintă venit brut al D-nei MM în calitate de proprietar, iar doamna MM avea obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în vederea impozitării, în conformitate cu prevederile art.62 alin. 1 din Codul fiscal și pct.135<sup>1</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal aplicabile în anul 2015 și art. 84 alin.1 și pct.20 din Legea nr.227/2015 aplicabile în anul 2016.

În speță, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

D-na MM, în calitate de comodant a încheiat cu MM PFA, în calitate de comodat, mai multe contracte de comodat, acordând acesteia din urmă dreptul de folosință asupra unor imobile aflate în proprietatea sa. În cursul anului 2015 și respectiv 2016, petenta MM PFA în calitate de comodatara a înregistrat cheltuieli cu lucrări de investiții și materiale de construcții la imobilele luate în comodat, cheltuieli care, conform dispozițiilor legale, cad în sarcina proprietarului adică a D-nei MM chiar dacă au fost avansate de către MM PFA. Valoarea acestor investiții a fost de xxxxxxxx lei în anul 2015 și de xxxxxxxx lei în anul 2016.

De asemenea, D-na MM, în calitate de comodant a încheiat cu MM PFA, în calitate de comodat, contractul de comodat din data de 15.10.2004, având ca obiect acordarea dreptului de folosință asupra imobilelor situate în Arad. ....după cum urmează:

- imobil înscris în CF nr....., având nr. cad. și nr....., compus din platformă betonată cu spațiu de producție.

- imobil înscris în CF nr....., având nr. cad. și nr....., fală de producție.

La data de 15.10.2014, P.F.A. MM a încheiat două contracte de închiriere cu SR P.F.A. CUI.....pentru o perioadă de 7 (șapte ani) începând cu data de 01.11.2014 - 01.11.2021.

În baza prevederilor contractului de închiriere încheiat la data de 15.10.2014 având ca obiect spațiul de xxxxx mp situat în Arad, str. Agricultorilor, nr.2/1, nr. Cad. și top ....., C.F. NR..... cu destinația hala producție, SG P.F.A. în calitate de chiriaș efectuează investiții la imobilele închiriate în suma de xxxx lei (în anul 2015) și în sumă de xxx lei (în anul 2016) pe care le refacturează ulterior către MM PFA.

Documentele existente la dosarul cauzei relevă faptul că, SG P.F.A. în calitate de chiriaș a realizat investițiile în valoare totală de xxxx lei la imobilele proprietatea persoanei fizice MM, prin intermediul PFA MM care deține doar dreptul de folosință a acestui imobil în baza contractului de comodat încheiat cu persoana fizică MM, cheltuieli care, potrivit dispozițiilor legale, cad în sarcina proprietarului adică a D-nei MM chiar dacă au fost avansate de către MM PFA prin intermediul chiriașilor săi.

În drept, în cauza sunt aplicabile următoarele acte normative:

- art.62 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2015:

*“ ART. 62 Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor*

*(1) Venitul brut din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole, reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părți, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora. **Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.***

*(1<sup>1</sup>) În cazul veniturilor obținute din închirierea bunurilor mobile și imobile din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza chiriei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei.*

***(2) Venitul net din cedarea folosinței bunurilor se stabilește prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut. ”***

- pct. 135 - 135<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 prevede:

*135. În vederea determinării venitului brut, la sumele reprezentând chiria sau arenda în bani și/sau la echivalentul în lei al veniturilor în natură se adaugă, dacă este cazul, și valoarea cheltuielilor ce sunt, conform dispozițiilor legale sau înțelegerii contractuale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dar sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.*

*135<sup>1</sup>. **Reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau ale altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedare a folosinței bunurilor, inclusiv al contractelor de comodat, și care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.** În termen de 30 de zile de la finalizarea investițiilor, partea care a efectuat investiția este obligată să comunice proprietarului, uzufructuarului sau altui deținător legal valoarea investiției. Proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal are obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat.*

- art.84 alin.1, 2 și 3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2016

*(1) Venitul brut din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole, reprezintă*

*totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părți, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora. **Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.***

*(2) În cazul veniturilor obținute din închirierea bunurilor mobile și imobile din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza chiriei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei.*

***(3) Venitul net din cedarea folosinței bunurilor se stabilește prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 40% asupra venitului brut.”***

*- pct.20 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.1/2016*

*” 20. (1) În aplicarea art. 84 din Codul fiscal, în vederea determinării venitului brut, la sumele reprezentând chiria sau arenda în bani și/sau la echivalentul în lei al veniturilor în natură se adaugă, dacă este cazul, și valoarea cheltuielilor ce sunt, conform dispozițiilor legale sau înțelegerii contractuale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dar sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.*

*(2) **Reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau ale altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedare a folosinței bunurilor, inclusiv al contractelor de comodat, și care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.** În termen de 30 de zile de la finalizarea investițiilor, partea care a efectuat investiția este obligată să comunice proprietarului, uzufructuarului sau altui deținător legal valoarea investiției. Proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal are obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat.*

*(3) Proprietarul are obligația de a efectua cheltuielile referitoare la întreținerea și repararea locuinței închiriate, potrivit reglementărilor legale în vigoare.*

*(4) În cazul efectuării de către chiriaș a unor astfel de cheltuieli care cad în sarcina proprietarului și se încadrează în cota forfetară de cheltuieli, cu diminuarea corespunzătoare a chiriei, impunerea rămâne nemodificată.*

*(5) În situația în care chiria reprezintă echivalentul în lei al unei valute, venitul brut anual se determină pe baza chiriei lunare evaluate la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru ultima zi a fiecărei luni, corespunzător lunilor din perioada de impunere.*

(6) *Venitul net se determină ca diferență între sumele reprezentând chiria în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, prevăzute în contractul încheiat între părți, și cota de cheltuială forfetară de 40% reprezentând cheltuieli deductibile aferente venitului.”*

*Pentru recunoașterea deductibilității cheltuielii stabilite forfetar proprietarul nu este obligat să prezinte organului fiscal documente justificative.*

*Cheltuiala deductibilă aferentă venitului, stabilită în cota forfetară de 40% aplicată la venitul brut, reprezintă uzura bunurilor închiriate și cheltuielile ocazionate de întreținerea și repararea acestora, impozitele și taxele pe proprietate datorate potrivit legii, comisionul reținut de intermediari, primele de asigurare plătite pentru bunul cedat spre folosință, respectiv eventuale nerealizări ale veniturilor din arendare scontate, generate de condiții naturale nefavorabile, cum ar fi: grindina, seceta, inundații, incendii și altele asemenea.”*

Astfel, așa cum se explicitează în normele de aplicare a Codului fiscal, reprezintă venit brut și valoarea investițiilor la bunurile mobile și imobile ale proprietarului, uzufructuarului sau ale altui deținător legal, care fac obiectul unor contracte de cedare a folosinței bunurilor, **inclusiv al contractelor de comodat**, și care sunt efectuate de cealaltă parte contractantă, proprietarul, în cazul în speță persoana fizică MM sau alt deținător legal având obligația să declare la organul fiscal competent valoarea investiției, în declarația privind venitul realizat, în vederea impozitării.

În ceea ce privește stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor, conform art.62 alin.1,2 din Legea nr.571/2003 aplicabil în anul 2015 și respectiv art. 84 alin. 1 din Legea nr.227/2015 aplicabil în anul 2016, venitul brut se majorează și cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.

Prin urmare, chiar dacă raportul juridic ce a guvernat relația dintre persoana fizică MM și Persoana fizică autorizată MM a fost generat de un contract de comodat, se reține că textele de lege invocate de organele de inspecție fiscală prevăd în mod expres, chiar și în cazul încheierii unor contracte de comodat, obligația proprietarului, de declarare a veniturilor în vederea impozitării, raționament legal confirmat în mod constant de instanțele de control judiciar – a se vedea în acest sens jurisprudența constantă a Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr.5960/2013 pronunțată în Dosarul nr.544/42/2012, precum și Decizia nr.7654/08.10.2014 a Curții de Apel Cluj.

Mai mult, normele legale de aplicare a Codului fiscal, explicitează modul de impunere pentru situația concretă a persoanei fizice MM în calitate sa de proprietară și beneficiară a lucrărilor de investiții realizate de cealaltă parte contractantă chiar dacă, acestea au fost realizate prin intermediari.

Contractul de comodat este definit ca fiind contractul prin care o parte transmite celeilalte părți folosința gratuită și temporară asupra unui bun individual determinat, cu obligația comodatarului de a restitui comodantului bunul, în individualitatea sa.

Prin urmare, contractul de comodat este un contract prin care se transmite dreptul de folosință și face parte din categoria contractelor din cedarea folosinței prevăzute de dispozițiile Codului Fiscal.

Contractul de comodat este un contract esențialmente gratuit (fiind un împrumut de folosință), dar textul de lege nu distinge cu privire la caracterul acestor contracte, în sensul stipulării exprese a celor cu titlu oneros, astfel încât din categoria „contractelor de cedarea folosinței bunurilor” pot face parte și contractele cu titlu gratuit (cum este cel de comodat).

Față de prevederile mai sus prezentate, se reține că, **în perioada verificată, persoana fizică MM, a obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din mai multe surse.**

Astfel, prin investițiile la bunurile imobile deținute în proprietate și care au făcut obiectul contractelor de comodat, investiții efectuate de cealaltă parte contractantă, în speță PFA MM, fie în mod direct fie prin intermediul chiriașilor, persoana fizică MM a obținut venituri din cedarea folosinței bunurilor, altele decât cele din activități independente calificate, în condițiile legii, în categoria veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, determinate în conformitate cu prevederile art.62 alin.1 al cap.4 „ *Venituri din cedarea folosinței bunurilor* ”. al Titlului III „ *Impozit pe venit*”

Totodată, persoana fizică MM, a obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor calificate, în condițiile legii, în categoria veniturilor din activități independente determinat în conformitate cu cap.2 „ *Venituri din activități independente* ” al Titlului III „ *Impozit pe venit*” în sistem real, pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă.

Pe cale de consecință, D-na MM, care a realizat venituri din mai multe surse avea obligația depunerii formularului 200 - Declarația privind veniturile realizate din România prin, completarea în mod corespunzător a **numărului de surse sau categorii de venituri realizate**, capitolele II „Date privind veniturile realizate, pe surse și categorii de venit, în formularul – „Anexă nr... la Declarația privind veniturile realizate din România”, care se atașează la declarația privind veniturile realizate, declarând atât valoarea investițiilor efectuate, prin declarația privind venitul realizat aferent anulului fiscal când au fost realizate investițiile la categoria veniturilor din cedarea folosinței



bunurilor, determinate în conformitate cu prevederile art.62 alin.1 al cap.4 „ *Venituri din cedarea folosinței bunurilor* ” - Titlului III „ *Impozit pe venit* ” , cât și veniturile și cheltuielile din cedarea folosinței bunurilor calificate, în condițiile legii, în categoria veniturilor din activități independente determinate în conformitate cu cap.2 „ *Venituri din activități independente* ” - Titlului III „ *Impozit pe venit* ” în sistem real, pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă.

Luând în considerare prevederile legale citate și cele arătate în conținutul deciziei se reține că, în cauza dedusă judecătii, pentru investițiile în valoare totală de xxxx lei efectuate de PFA MM (fie în mod direct fie prin intermediul chiriașilor) în baza contractelor de comodat, la imobilele aflate în proprietatea doamnei MM reprezintă venit brut, pentru care aceasta avea obligația declarării la organul fiscal competent a valorii acestor investiții, în vederea impozitării, în conformitate cu prevederile art.62 alin. 1 din Codul fiscal și pct.135<sup>1</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal aplicabile în anul 2015 și art. 84 alin.1 și pct.20 din Legea nr.227/2015 aplicabile în anul 2016, astfel că, organele de inspecție fiscală, în mod corect și legal au majorat venitul brut realizat de contribuabilă cu valoarea acestor investiții.

Cu toate acestea, în condițiile în care prevederile legale aplicabile în speță stipulează că, venitul net din cedarea folosinței bunurilor se stabilește prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut (art.62 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2015) și prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 40% asupra venitului brut (art.84 alin. 3 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2016), iar din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, nu rezultă dacă la determinarea venitului net impozabil din cedarea folosinței bunurilor stabilit în sarcina D-nei MM, organele de inspecție fiscală au verificat posibilitatea legală a deducerii din venitul brut a cheltuielilor forfetare, urmează a se aplica prevederile art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, față de cele reținute mai sus și având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația disponibilă, și nu este stabilită legătura relevantă de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și implicația fiscală, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor invocate, se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

(3) „*Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma*

*demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.” coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, urmând a se desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017 pentru suma de xxx lei reprezentând **impozit pe venit** de regularizat **aferent anului 2015** și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017 pentru suma de xxx lei reprezentând **impozit pe venit** de regularizat **aferent anului 2016**, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit deciziile de impunere desființate pentru același tip de impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele din prezenta decizie, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale corecte și complete.*

***Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe venit aferent cheltuielilor în sumă de xxxx lei reprezentând achiziții de bunuri de natura obiectelor de inventar și a mijloacelor fixe destinate dotării și mobilării unui apartament stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. ..../06.11.2017 și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxxxx lei stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr...../06.11.2017, se rețin următoarele:***

***Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat petentei deductibilitate la calculul impozitului pe venit a cheltuielilor reprezentând achiziții de bunuri de natura obiectelor de inventar și a mijloacelor fixe destinate dotării și mobilării unui apartament și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă pe considerentul că petenta nu a făcut dovada utilizării acestor achiziții în activitatea desfășurată, respectiv că aceste achiziții au fost destinate obiectului de activitate – închirierea unor hale sau terenuri, în baza contractelor prezentate și că au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile, fără însă a efectua o analiză din punct de vedere fiscal a condițiilor privind deductibilitatea cheltuielilor la determinarea impozitului pe venit și a exercitării dreptului de***

**deducere a taxei pe valoarea adăugată pe baza intenției petentei de a realiza operațiuni taxabile.**

În fapt, în anul 2016, PFA MM a înregistrat cheltuieli deductibile la determinarea impozitului pe venit în suma totală de 48.758 lei și și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată în sumă de 8.537 lei aferentă unor bunuri ( hota, cuptor cu microunde, pat supraetajat, cada, bideu, lavoar, oglinda, perna, plapuma, saltea, chiuveta inox, cuier, baterie, televizor, masa, scaune, colțar, mobilier, etc.).

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că petenta nu justifică faptul că aceste achiziții au legătura cu obiectul de activitate al petentei – închirierea unor hale sau terenuri – respectiv ca au fost destinate unor operațiuni taxabile, motiv pentru care nu a acordat pentru aceste cheltuieli deductibilitate la determinarea impozitului pe venit și drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

Față de cele constatate de organele de inspecție fiscală, în contestația formulată, petenta susține că, aceste achiziții au fost efectuate în vederea dotării și mobilării apartamentului situat în Arad, Str. Agricultorilor, nr.2/1, Jud. Arad în vederea închirierii acestuia ca spațiu de cazare.

Prin urmare, petenta demonstrează intenția sa de a utiliza aceste achiziții în scopul realizării de operațiuni taxabile - închirierea apartamentului ca spațiu de cazare cu 2 locuri, sens în care depune la dosarul cauzei:

- fotocopia Autorizației provizorie de funcționare nr. .../16.03.2017 pentru apartamentul situat în Arad clasificat ca având 3 stele.

- fotocopia Notei de clasificare a structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică nr. ..../05.11.2017 emisă de Ministerul Turismului la data de 05.11.2017.

**În drept**, conform art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal,:

**ART. 68 - Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate**

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

(...)

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

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

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

c) să reprezinte cheltuieli cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit cap. III - Venituri din salarii și asimilate salariilor, cu excepțiile prevăzute de prezentul capitol;

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

Potrivit art. 304 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

**ART. 304 - Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital**

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

a) deducerea este mai mare sau mai mică decât cea pe care persoana impozabilă avea dreptul să o opereze;

b) dacă există modificări ale elementelor luate în considerare pentru determinarea sumei deductibile, intervenite după depunerea decontului de taxă, inclusiv în cazurile prevăzute la [art. 287](#) ;

c) persoana impozabilă își pierde sau câștigă dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate.

Cu privire la ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital, pct. 78 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 precizează următoarele:

78. (1) În situația în care intervin situațiile prevăzute la art. 304 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor, activelor corporale fixe în curs de execuție. Ajustarea reprezintă exercitarea dreptului de deducere, atunci când persoana impozabilă câștigă dreptul de deducere potrivit legii, denumită în continuare ajustare pozitivă, sau anularea totală sau parțială a deducerii exercitate inițial în situația în care persoana impozabilă pierde potrivit legii dreptul de deducere, denumită în continuare ajustare negativă. Ajustarea se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

(...)

(6) În baza art. 304 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă realizează o ajustare pozitivă sau, după caz, trebuie să efectueze o ajustare negativă a taxei deductibile în situații precum:

a) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 304 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, sumele imputate nu sunt considerate contravaloarea unor

operațiuni în sfera de aplicare a TVA, indiferent dacă pentru acestea este sau nu obligatorie ajustarea taxei;

b) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care nu dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere, precum și alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere;

c) înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei impozabile care a aplicat regimul special de scutire prevăzut la art. 310 din Codul fiscal, precum și anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile ca urmare a prevederilor art. 316 alin. (11) lit. f) și g) din Codul fiscal.”

În privința exercitării dreptului de deducere, potrivit art. 297 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„ Art. 297. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(...)

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

**a) operațiuni taxabile [...].”**

ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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. 319**, 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;

(...)

(2) Prin normele metodologice se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei. “

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere, pct. 67 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016 precizează următoarele:

„67. (1) **Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal**

**constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA.** Dreptul de deducere prevăzut la art. 297 din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul titlului VII din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate

pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la art. 297 alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

**(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.**

(3) Jurisprudența Curții de Justiție Europene relevantă pentru aplicarea alin. (2) include cu titlu de exemplu hotărârile pronunțate în cauzele Bonik C-285/11 și C-277/14 PPUH.

**(4) O persoană care are intenția, confirmată de dovezi obiective, să înceapă în mod independent o activitate economică în sensul art. 269 din Codul fiscal și care începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice, trebuie să fie considerată ca o persoană impozabilă care acționează în această calitate, care are, în conformitate cu art. 297 din Codul fiscal, dreptul imediat de a deduce taxa datorată sau achitată pentru cheltuielile și/sau investițiile efectuate în scopul operațiunilor pe care intenționează să le efectueze și care dau naștere unui drept de deducere, fără a trebui să aștepte începerea exploatării efective a activității sale.** În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-110/98 Gabalfrisa”.

Astfel, conform legislației fiscale în materie de TVA, **deducerea TVA se exercită din momentul efectuării achiziției de bunuri și servicii, pe baza intenției persoanei impozabile de a le aloca în viitor în vederea realizării de operațiuni cu drept de deducere, consecința fiscală fiind că, în ipoteza în care persoana impozabilă nu prezintă dovezi obiective pentru justificarea intenției, dreptul de deducere nu poate fi exercitat din chiar momentul achiziției bunurilor și serviciilor respective.**

Pentru a se asigura neutralitatea TVA intervine **mecanismul ajustării dreptului de deducere, care funcționează în dublu sens**: *prin ajustarea în favoarea persoanei impozabile (adică exercitarea dreptului de deducere)* când persoana câștigă acest drept ca urmare a alocării ulterioare a achizițiilor pentru realizarea de operațiuni cu drept de deducere, achiziții pentru care inițial nu s-a dedus TVA și *prin ajustarea în favoarea statului (adică anularea dreptului de deducere exercitat inițial)* când persoana impozabilă pierde dreptul de deducere exercitat inițial ca urmare a faptului că achizițiile alocate inițial realizării unor operațiuni cu drept de deducere sunt realocate ulterior realizării unor operațiuni fără drept de deducere.

În concluzie, **persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA au dreptul să-și deducă TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate realizării de operațiuni care dau drept de deducere (i.e. taxabile) și pe baza intenției de a realiza în viitor astfel de operațiuni justificată cu dovezi obiective din care rezultă că achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile viitoare și care să permită evaluarea acestei intenții. Dacă ulterior persoanele impozabile nu mai utilizează, integral ori parțial, bunurile conform destinației/intenției inițiale intervine mecanismul de ajustare a TVA în favoarea statului reglementat de art. 304 din Codul fiscal.**

Prin urmare, conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au posibilitatea legală de a-și exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **doua condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi ca serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunii taxabile respective.**

Totodată, justificarea exercitării dreptului de deducere **nu presupune obținerea efectivă de venituri din operațiuni taxabile**, activitatea economica fiind considerată ca începută încă din momentul în care persoana impozabila **intenționează** să desfășoare o astfel de activitate, ceea ce implică faptul ca persoana respectivă să prezinte **dovezi (obiective) care să-i susțină intenția** (subiectivă) de a desfășura activitatea cu drept de deducere, **care trebuie apreciate prin prisma angajării costurilor și investițiilor pregătitoare inerente inițierii activității.**

Se reține că prevederile din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii de intenția persoanei impozabile de a le utiliza în folosul

operațiunilor taxabile, aceasta având obligația să prezinte, la cererea organelor de inspecție fiscală, dovezi obiective care să-i susțină intenția declarată de a desfășura operațiuni taxabile în legătură cu respectivele achiziții.

Din punct de vedere semantic, "**intenția**" de a desfășura operațiuni taxabile, ce condiționează dreptul de deducere a TVA, implică existența unui decalaj temporal între momentul în care aceasta începe să poată fi evaluată în baza activităților pregătitoare necesare punerii ei în practică și momentul materializării propriu-zise a intenției, prin începerea obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

Reglementările fiscale în materie [art. 297 alin. (4) și din Codul fiscal și pct. 67 alin. (4) din Normele metodologice] stabilesc că **dreptul de deducere se naște din momentul în care intenția poate fi evaluată** pe baza costurilor și/sau investițiilor pregătitoare necesare inițierii activității economice, **deci anterior realizării de operațiuni taxabile**, coroborate, bineînțeles, cu alocarea achizițiilor în acest scop și cu obligația deținerii de facturi corect și complet întocmite.

Din acest punct de vedere, condițiile și formalitățile ce se cer a fi îndeplinite pentru exercitarea dreptului de deducere sunt cele prevăzute la **art. 297 - 299** 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, prin angajarea costurilor și începerea investițiilor pregătitoare inerente realizării obiectului de activitate al persoanei impozabile.

În prezenta cauză, organele de inspecție fiscală au stabilit că PFA MM nu îndeplinește condițiile de deductibilitate a cheltuielilor și de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA aferentă unor bunuri (hota, cuptor cu microunde, pat supraetajat, cada, bideu, lavoar, oglinda, perna, plapuma, saltea, chiuveta inox, cuier, baterie, televizor, masa, scaune, colțar, mobilier, etc.), care au fost utilizate pentru dotarea și mobilarea apartamentului situat în localitatea Arad în vederea închirierii acestuia ca spațiu de cazare cu motivarea că aceste achiziții "nu au legătură cu activitatea desfășurată", respectiv că acestea „nu sunt destinate obiectului de activitate închirierea unor hale sau terenuri, în baza contractelor prezentate de contribuabilă care stau la baza obținerii de venituri din închiriere.”

Această motivație a organelor de inspecție fiscală nu poate fi reținută în confirmarea stării de fapt consemnată în deciziile de impunere contestate deoarece **legislația fiscală** în vigoare pe perioada verificată **nu condiționează justificarea deducerii cheltuielilor și a taxei aferente achizițiilor de momentul realizării propriu-zise a operațiunilor taxabile**,



**ci de dovedirea intenției persoanei impozabile de a utiliza bunurile achiziționate în folosul viitoarelor operațiuni taxabile.** În acest sens, se reține că organele de inspecție fiscală și-au fundamentat neacceptarea exercitării de către petentă a dreptului de deducere a TVA și a deductibilității la determinarea venitului impozabil pentru bunurile achiziționate de aceasta (obiecte de inventar și mijloace fixe) pe prevederile art. 299 alin.4 și respectiv art.68 alin.4 din Codul fiscal, deși aceste prevederi nu stabilesc deductibilitatea cheltuielilor și exercitarea dreptului de deducere a TVA la momentul realizării de operațiuni taxabile, astfel că măsura apare ca nefundamentată din punct de vedere al prevederilor legale.

Împreună cu contestația formulată, înregistrată la Inspecția Fiscală sub nr...../29.12.2017, au fost depuse în probațiune fotocopiile următoarelor documente:

- Autorizația provizorie de funcționare nr. ....1/16.03.2017 emisă de Ministerul turismului pentru apartamentul situat în Arad, .....Jud. Arad emisă de Ministerul Turismului la data de 16.03.2017.

- Nota de clasificare a structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică nr. ..../05.11.2017 emisă de Ministerul Turismului la data de 05.11.2017.

Analizând documentele depuse de petentă, rezultă că, prin Autorizația provizorie de funcționare nr. .../16.03.2017 emisă de Ministerul turismului, la data de 16.03.2017 s-a acordat operatorului economic MM PFA dreptul de a pune în funcțiune structura de primire turistică situată în Arad, la tipul „CAMERE DE ÎNCHIRIAT”, categoria de clasificare „3 STELE” și capacitatea totală a unității de „1 SPAȚIU DE CAZARE 2 LOCURI”, cu specificația că autorizația provizorie este valabilă până la data verificării la fața locului a structurii de primire turistice, de către personalul de specialitate cu atribuții în acest sens din cadrul Autorității Naționale pentru Turism și emiterea notei de clasificare sau 90 zile calendaristice. Ulterior, la data de 05.11.2017 Ministerul Turismului a verificat structura de primire turistică și a întocmit Nota de clasificare a structurilor de primire turistice cu funcții de cazare cu funcțiuni de cazare și alimentație publică nr..../05.11.2017, urmând ca, potrivit pct.10, să fie emise în termen de 15 zile de la data întocmirii acestei note, certificatul/certIFICATELE de clasificare și fișa/fișele anexă.

Se reține că, în condițiile în care petenta a arătat, atât în timpul inspecției fiscale prin răspunsurile formulate, cât și cu ocazia formulării contestației, **intenția sa de a utiliza bunurile achiziționate în folosul viitoarelor operațiuni taxabile**, respectiv utilizarea acestora pentru dotarea și mobilarea unui apartament care va fi destinat închirierii ca spațiu de cazare, sens în care a făcut dovada, prin înscrisuri de natură mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscală a faptului că a efectuat

demersurile necesare pentru obținerea Autorizației de funcționare și ulterior a obținerii Notei de clasificare a structurilor de primire turistice cu funcțiuni de cazare și alimentație publică din partea Ministerului Turismului, apare ca necesară sub aspect legal, verificarea afirmațiilor petentei vis a vis de aceste documente justificative, cu prezentarea implicațiilor fiscale în cazul în care această afirmație este confirmată de situația de fapt .

Din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală în stabilirea caracterului deductibil al cheltuielilor la determinarea venitului impozabil și al taxei pe valoarea adăugată au analizat operațiunile realizate de petentă în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, au verificat îndeplinirea de către aceasta a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală, dacă au analizat totodată și intenția declarată a petentei, care trebuie dovedită cu documente probante valabile, în ceea ce privește destinația acestora, respectiv utilizarea lor în scopul operațiunilor taxabile ale petentei.

Deși, organele de inspecție fiscală acceptă conform raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate faptul că răspunsul petentei la întrebarea nr.8 din Nota explicativă cu privire la mobilierul utilizat pentru dotarea unui apartament în vederea închirierii în regim turistic, reprezintă o intenție, iar materialele care s-au considerat nedeductibile de către organele de inspecție fiscală nu reflectă o investiție pentru care să fie necesara prezentarea unui proiect sau a unei situații de lucrări referitoare la investiția în domeniul turismului, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că acestea nu au analizat deductibilitatea cheltuielilor la determinarea venitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată aferenta achizițiilor în raport de intenția persoanei impozabile de a utiliza bunurile achiziționate în folosul viitoarelor operațiuni taxabile, cu atât mai mult cu cât, în dovedirea acestei intenții s-au depus documente obiective care ar putea proba această intenție a sa de a utiliza aceste bunuri în cadrul activității independente conform obiectului de activitate - închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate - , justificate prin documente, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale petentei.

Față de cele mai sus prezentate, fundamentarea neacceptării exercitării de către petentă a dreptului de deducere a TVA și a deductibilității la determinarea venitului impozabil pentru bunurile achiziționate de aceasta (obiecte de inventar și mijloace fixe) pe motivul că aceste achiziții „nu au legătură cu activitatea desfășurată” ,respectiv că acestea „ nu sunt destinate obiectului de activitate închirierea unor hale sau terenuri, în baza contractelor prezentate de contribuabilă care stau la baza obținerii de venituri din închiriere.” nu este fundamentată faptic și legal, în condițiile în care obiectul

de activitate al petentei îl reprezintă „Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate” – 6820, iar deși dovezile pe care s-au întemeiat pretențiile petentei în legătură cu acest capăt de cerere, au fost depuse împreună cu contestația la Inspekția Fiscală din cadrul AJFP Arad, au fost ignorate de către organul emitent al actelor contestate, omițându-se analizarea acestora.

Învedereăm că în cauza dedusă judecării se are în vedere jurisprudența Curții Europene de Justiție care este direct aplicabilă în sistemul român de drept așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”; spre exemplificare Cauza **C-257/11** din 29.11.2012 (SC Gran Via Moinești SRL), din al cărui cuprins cităm:

*„20. Trebuie să se amintească faptul că, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 37 și jurisprudența citată).*

*21. În această privință, Curtea a apreciat în mai multe rânduri că dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112 face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte (a se vedea în special Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C-147/98, Rec., p. I-1577, punctul 43, Hotărârea din 15 decembrie 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec., p. I-11087, punctul 50, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctul 47, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 38).*

*22. Regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA-ului datorat sau achitat în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA-ului garantează, în consecință, perfecta neutralitate a impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse TVA-ului (a se vedea Hotărârea din 14 februarie 1985, Rompelman, 268/83, Rec., p. 655, punctul 19, Hotărârea din 15 ianuarie 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec., p. I-1, punctul 15, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 44, Hotărârea din 3 martie 2005, Fini H, C-32/03, Rec., p. I-1599, punctul 25, Hotărârea Centralan Property, citată anterior,*

punctul 51, precum și Hotărârea Mahagében și Dávid, citată anterior, punctul 39).

23. Din cuprinsul articolului 168 din Directiva 2006/112 rezultă că, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, este necesar, pe de o parte, ca persoana interesată să fie „persoană impozabilă” în sensul acestei directive și, pe de altă parte, ca bunurile și serviciile în cauză să fie utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile (a se vedea Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 52).

(...)

26. Astfel, potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, noțiunea de activitate economică avută în vedere la articolul 9 alineatul (1) din Directiva 2006/112 poate consta în mai multe acte consecutive, iar, printre aceste acte, activitățile pregătitoare, precum achiziționarea mijloacelor de exploatare și, prin urmare, cumpărarea unui bun imobil, trebuie considerate drept activități economice (a se vedea Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctul 22, Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 13, Hotărârea din 29 februarie 1996, INZO, C-110/94, Rec., p. I-857, punctul 15, precum și Hotărârea Fini H, citată anterior, punctele 21 și 22). Orice persoană care îndeplinește acte pregătitoare este, în consecință, considerată drept persoană impozabilă în sensul acestei dispoziții și are dreptul de a deduce TVA-ul (Hotărârea Fini H, citată anterior, punctul 22).

27. Pe de altă parte, cel care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a desfășura o activitate economică, în sensul respectivului articol 9 alineatul (1), trebuie să fie considerat drept persoană impozabilă. Prin urmare, acționând într-o astfel de calitate, acesta are, în conformitate cu articolul 167 și următoarele din Directiva 2006/112, dreptul de a deduce imediat TVA-ul datorat sau achitat asupra cheltuielilor de investiții efectuate în considerarea operațiunilor pe care intenționează să le realizeze și care dau naștere dreptului de deducere (a se vedea în acest sens Hotărârea Rompelman, citată anterior, punctele 23 și 24, Hotărârea INZO, citată anterior, punctele 16 și 17, Hotărârea Ghent Coal Terminal, citată anterior, punctul 17, Hotărârea Gabalfrisa și alții, citată anterior, punctul 47, precum și Hotărârea din 8 iunie 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec., p. I-4321, punctul 34).

28. Rezultă de aici că achiziționarea bunurilor de către o persoană impozabilă care acționează în această calitate este cea care determină aplicarea sistemului de TVA și, prin urmare, aplicarea mecanismului de deducere. Utilizarea dată unui bun sau unui serviciu ori care este avută în vedere pentru acestea determină numai întinderea deducerii inițiale la care persoana impozabilă are dreptul în temeiul articolului 168 din Directiva 2006/112 și întinderea eventualelor regularizări în perioadele următoare, care trebuie efectuate în condițiile prevăzute la articolul 184 și următoarele

din aceeași directivă (a se vedea Hotărârea Lennartz, citată anterior, punctul 15, Hotărârea Ghent Coal Terminal, citată anterior, punctul 18, Hotărârea din 8 iunie 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Rec., p. I-4279, punctul 37, Hotărârea Breitsohl, citată anterior, punctul 35, Hotărârea Centralan Property, citată anterior, punctul 54, Hotărârea din 16 februarie 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 57, și Hotărârea din 19 iulie 2012, X, C-334/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 17).

29. În acest context, Curtea a decis că, în lipsa unor împrejurări frauduloase sau abuzive și sub rezerva unor eventuale regularizări în conformitate cu condițiile prevăzute la articolul 185 din Directiva 2006/112, dreptul de deducere, odată născut, rămâne dobândit chiar și atunci când activitatea economică avută în vedere nu a determinat operațiuni taxabile (a se vedea Hotărârea INZO, citată anterior, punctele 20 și 21, Hotărârea Ghent Coal Terminal, citată anterior, punctele 19-23, Hotărârea Schloßstrasse, citată anterior, punctul 42, Hotărârea din 8 iunie 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec., p. I-4177, punctul 22, și Hotărârea Fini H, citată anterior, punctul 22).”

Pe cale de consecință, având în vedere considerentele factice și legale prezentate, precum și jurisprudența Curții Europene de Justiție, în temeiul dispozițiilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

(3) *„Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”* **se va desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr. ..../06.111.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad cu privire la impozitul pe venit aferent cheltuielilor cu achiziția de obiecte de inventar și mijloace fixe în sumă de xxxlei destinate dotării și mobilării unui apartament și desființarea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr...../06.11.2017 pentru capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de xxxxx lei, urmând ca organele de inspecție**

fiscală, altele decât cele care au întocmit actul administrativ contestat, să procedeze la reanalizarea deductibilității cheltuielilor la determinarea impozitului pe venit și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor bunuri ( obiecte de inventar și mijloace fixe), care au fost încorporate în apartamentul situat Arad, imobil pentru care petenta a primit nota de clasificare a acestuia ca structură de primire turistică cu funcții de cazare și alimentație publică, în funcție de natura operațiunilor ce urmează a fi realizate de petentă și de dovezile prezentate de aceasta și în consecință efectuarea unei încadrări complete și motivate a constatărilor având în vedere prevederile legale incidente situației de fapt și de cele reținute din prezenta decizie.

La reanalizarea stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală vor stabili dacă petenta îndeplinește toate condițiile **de fond și de formă** pentru nașterea și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozițiile art. 297 și art. 299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care la fila 6 din contestația formulată petenta a precizat că: „ **a. am dedus TVA aferentă achizițiilor efectuate în baza documentelor justificative impuse de Codul Fiscal, respectiv a facturilor legal emise de furnizori, care cuprind toate elementele obligatorii prevăzute de art.155 Cod fiscal**” și “ **b. „ de asemenea achizițiile efectuate au fost destinate în scopul realizării de operațiuni taxabile – închirierea apartamentului ca spațiu de cazare cu 2 locuri”**

**Referitor la capătul de cerere privind taxa pe valoare adăugată în sumă totală de xxxxx lei aferenta facturilor nr. ....//29.02.2016, nr. ....//09.03.2016, nr. ....//14.03.2016, nr. ....//18.11.2016, și nr. ....//14.03.2016, se rețin următoarele:**

**Cauza supusă soluționării este dacă petenta are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată evidențiată în facturi de achiziții, în condițiile în care, cu ocazia prezentării punctului de vedere asupra Raportului de inspecție fiscală, petenta a prezentat un număr de 3 facturi emise de firma C SRL, în original, precum și un duplicat al facturii nr..... din 18.11.2016 emisă de firma D SRL având înscrisă mențiunea „ Duplicat înlocuiește factura originală”, iar organele de inspecție fiscală nu au verificat facturile originale și existența duplicatelor, conform reglementarilor specifice în materie de TVA.**

În fapt, organele de inspecție fiscală au respins petentei dreptul de deducere a TVA în suma de **xxxx lei** aferenta achizițiilor de bunuri efectuate în baza unui număr de cinci facturi fiscale prezentate în copie considerând încălcate prevederile art.299 alin.2 din Legea nr.227/2015.

În contestația formulată petenta arată că, a depus cu ocazia prezentării punctului de vedere asupra Raportului de inspecție fiscală originalul facturilor, astfel că, are drept de deducere pentru TVA în suma de xxxx lei.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 299 alin.1 lit. a alin.2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.01.2016

*“ ART. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(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. 319, 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;*

*(...)*

*(2) Prin normele metodologice se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei. “*

coroborat cu pct.69 alin.(1),(2) și (4) din Normele metodologice aprobate prin H.G. 1/2016 de aplicare a Codului fiscal

*„ 69. (1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la pct. 67 alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la art. 299 din Codul fiscal.*

*(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 299 alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 319 alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la art. 297 alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 297 alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.*

*(...)*

*(4) În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul trebuie să solicite emitentului un duplicat al facturii, pe care se menționează că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca factura inițială și pe care să se menționeze că este duplicat și*

***că înlocuiește factura inițială sau, o fotocopie a facturii inițiale, pe care furnizorul/prestatorul menționează că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă trebuie să solicite un duplicat certificat de organele vamale.”***

Conform dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al facturii sau a unui duplicat al facturii care să conțină mențiunea că înlocuiește factura inițială.

În speță, în legătura cu cele 5 facturi reținute în cuprinsul raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. ..../06.11.2017, contestată, ca fiind prezentate în copie în timpul inspecției fiscale, petenta invocă în cuprinsul contestației faptul că a depus cu ocazia prezentării punctului de vedere asupra Raportului de inspecție fiscală, originalul facturilor, aspect care a fost confirmat, în parte, și de către organele de inspecție fiscală în cuprinsul raportului de inspecție fiscală la cap. VI „*Sinteza punctului de vedere al contribuabilului*” unde la pct.2 „*Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului/plătitorului*” s-a arătat că: ” Contribuabilul anexează odată cu exprimarea punctului de vedere înregistrat la Inspecție Fiscală Arad sub nr. .... din 31.10.2017, unele din facturi în original în număr de 3 facturi de la SC C SRL : nr. 4... din 29.02.2016 ; nr... din 09.03.2016 și fact. nr. ... din 14.03.2016 ( anexa ),care nu au putut fi prezentate pe parcursul desfășurării inspecției fiscale și două facturi tot în copie, fact. de la SC D SRL nr..... din 18.11.2016 pe care este completat ” Duplicat înlocuiește factura originală ” și factura de la SC CONART SRL nr. ....din 14.03.2016. ”

Cu toate acestea, se constată că, nici urmare prezentării de către petentă a punctului de vedere la Raportul de inspecție fiscală la care au fost anexate facturi în original, precum și un duplicat al unei facturi, și nici cu ocazia formulării contestației, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală nu au analizat aceste documente justificative, respingând dreptul de deducere a TVA înscris în facturi fiscale pe care petenta susține că le-a depus în original sau în duplicat.

Astfel, se constată că, în speță, organele de inspecție fiscală nu au efectuat o verificare a îndeplinirii de către petentă a tuturor condițiilor de formă și fond având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de achiziții consemnate în facturile nr. .... din 29.02.2016, nr..... din 09.03.2016 și nr..... din 14.03.2016 emise de C SRL și respectiv a facturii nr.5000467369 din 18.11.2016 emisă de



Dedeman SRL pe care este înscrisă mențiunea " Duplicat înlocuiește factura originala " și a facturii nr. ....din 14.03.2016 emisă de C SRL, în condițiile în care, originalul acestor documente petenta susține ca le-a prezentat la punctul de vedere asupra constatărilor echipei de inspecție fiscală, DGRFP Timișoara aflându-se astfel la data prezentei în imposibilitatea antamării fondului cauzei în condițiile legii, atâta timp cât inspecția fiscală nici în referatul cu propuneri de soluționare a contestației și nici în răspunsul conținut în adresa nr...../21.03.2018, urmare demersurilor efectuate în cauză de organul de soluționare competent, nu a analizat starea de fapt invocată de petentă.

În drept, sunt aplicabile și prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 113

*Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.*

*(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:*

*a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului*

*b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidenta contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;*

*c) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislației fiscale; d) verificarea, constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor prevăzute de legislația fiscală și contabilă;*

*e) solicitarea de informații de la terți;*

*f) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;*

*g) solicitarea de explicații scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecției fiscale, pentru clarificarea și definitivarea constatărilor;*

*h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecției fiscale, precum și discutarea acestora;*

*i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(...).”*

De asemenea, incidente sunt și prevederile art. 6 și art. 7 și din același act normativ, care precizează:

*„Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere*

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

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

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

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

În ceea ce privește forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile, precum și sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, art. 72 și art. 73 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd că:

*„ART 72*

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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

*ART. 73*

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

*(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și

exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organele de inspecție fiscală trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățite să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere constatările incomplete ale inspecției fiscale, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația disponibilă, și nu este stabilită legătura relevantă de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și implicația fiscală, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor invocate și faptul că organul de soluționare a contestației nu poate stabili situația de fapt pentru operațiunile consemnate în fiecare factura în parte, respectiv dacă originalul facturilor nr. .... din 29.02.2016 ; nr.... din 09.03.2016 și nr. ....din 14.03.2016 emise de C SRL sunt deținute de petentă, și dacă factura - duplicat poartă stampila emitentului, în original, dacă bunurile livrate consemnate în facturi sunt aferente operațiunilor impozabile ale petentei, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de xxxxxx lei urmează a se aplica prevederile art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Prin urmare, față de cele reținute mai sus și având în vedere că organele de inspecție fiscală au stabilit lipsa calității de document justificativ pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferent celor 5 facturi, fără o analiză completă a elementelor obligatorii prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, se va face aplicațiunea prevederilor art. 279 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

*(3) „Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”* coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

*“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”* urmând să se desființeze în parte Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../06.11.2017, pentru suma de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă anului 2016, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere parțial desființată pentru același tip de impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele din prezenta decizie, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu OPANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **D E C I D E**

- *desființarea* următoarelor acte administrativ fiscale:

1. Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017 emisă de AJFP Arad, pentru suma de **1xxxxxxx lei** reprezentând **impozit pe venit** de regularizat **aferent anului 2016**;

2. Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017 emisă de AJFP Arad pentru suma de xxxx lei reprezentând **impozit pe venit** de regularizat **aferent anului 2015**;

3. Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice nr...../06.11.2017 emisă de AJFP Arad pentru suma de xxxxx **lei** reprezentând **impozit pe venit** de regularizat **aferent anului 2014**;

4. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... /06.11.2017 emisă de AJFP Arad pentru suma de xxxxxx **lei** reprezentând **TVA suplimentară aferentă anului 2016**;

5. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... /06.11.2017 emisă de AJFP Arad pentru suma de xxxx **lei** reprezentând **TVA suplimentară aferentă anului 2015**;

6. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .... /06.11.2017 emisă de AJFP Arad pentru suma de xxxxxx **lei** reprezentând **TVA suplimentară aferentă anului 2014**, urmând ca organul emitent al actelor administrative desființate, prin altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

- prezenta decizie se comunica la:

- X PFA
- A.J.F.P ARAD – Inspecție Fiscală.

cu aplicarea prevederilor pct. 7.6. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,