

DECIZIA nr. 161/2010
privind solutionarea contestatiei formulata de
Consultant Fiscal X,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Activitatea de inspectie fiscala persoane fizice din cadrul AFP Sector 3, cu adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, asupra contestatiei formulata de **Consultant Fiscal X**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 3 sub nr. x, il constituie:

1. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.x, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual pe perioada 2005 - 2008 in suma totala de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma totala de **x lei**.

2. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata contestate:

- TVA de plata in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma totala de **x lei**.

Deciziile de impunere contestate, comunicate in data de **03.03.2010**, au fost emise in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x intocmit de organele de inspectie fiscala din cadrul aceleiasi institutii.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **Consultant Fiscal X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. In sustinerea contestatiei, contribuabilul a prezentat urmatoarele argumente:

1. Organele de inspectie fiscala au incalcat regulile de procedura referitoare la efectuarea inspectiei fiscale, respectiv:

- dreptul contribuabilului de a fi ascultat;
- lipsa temeiului de fapt si de drept.

2. Constatările privitoare la impozitul pe venit sunt nelegale.

3. Neadmiterea la deducere a TVA aferenta perioadei 18.03.2008 - 31.12.2008, respectiv:

- x lei - TVA - mobilier achizitionat cu factura nr. x care este in legatura cu un mijloc fix amortizabil recunoscut si de echipa de inspectie fiscala, conform anexei 11 la raport;

- x lei - TVA - parchet stratificat pentru amenajarea sediului; achizitie in vederea desfasurarii de activitati taxabile;
- x lei - TVA - obiecte de inventar pentru dotarea sediului.

Destinatia de utilizare a bunurilor achizitionate a fost inca de la inceput in mod clar stabilita, respectiv aceea de a fi utilizate in scopul desfasurarii activitatii de catre societate. Astfel ca este o legatura directa si imediata intre bunurile achizitionate si activitatea desfasurata de catre societate.

Costul acestor achizitii s-a regasit in pretul serviciilor prestate de catre consultant. Principiul existentei unei legaturi directe si imediate intre anumite achizitii si activitati desfasurate de catre un contribuabil platitor de TVA trebuie avut in vedere atunci cand se analizeaza posibilitatea exercitarii dreptului de deducere, fapt subliniat si de deciziile Curtii Europene de Justitie (cazul C-98/98 Midland Bank plc).

Unul dintre principiile de baza este si principiul exercitarii dreptului de deducere pe baza intentiei, potrivit caruia atata timp cat contribuabilul poate face dovada ca a utilizat anumite bunuri si servicii pentru desfasurarea de operatiuni care dau drept de deducere, acesta isi poate exercita dreptul de deducere a TVA aferenta acestor achizitii. Organele de inspectie fiscala nu au solicitat consultantului dovezi in acest sens.

In concluzie, societatea solicita anulara deciziei de impunere nr. 8/2010.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul AFP Sector 3 a emis:

1. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.x, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual pe perioada 2005 - 2008 in suma totala de **x lei**.

2. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-a stabilit TVA de plata in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma totala de **x lei**.

III. Fata de constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.x:

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Consultant Fiscal X, in conditiile in care, pe de-o parte, prin decizia de impunere nr.x contestata au fost stabilite in sarcina persoanei fizice X, si nu in sarcina Consultantului Fiscal X, persoana fizica autorizata, obligatii de plata reprezentand impozit pe venit si majorari de intarziere aferente, iar, pe de alta parte, nu sunt respectate dispozitiile obligatorii ale art. 206 alin. (1) lit. e) din

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, consultantul fiscal neavand calitatea de a introduce contestatia in cauza.

In fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.x, Administratia Finantelor Publice Sector 3 a stabilit in sarcina **contribuabilului X, identificat prin CNP x**, diferente de impozit pe venitul net anual pe perioada 2005 - 2008 in suma totala de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma totala de **x lei**.

Contestatia a fost formulata de subscrisul "**Consultant Fiscal X**", persoana fizica autorizata, poarta stampila consultantului si vizeaza anularea integrala a deciziei de impunere nr.x.

In drept, potrivit art. 205 si art. 206 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 205. - (1) **Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie** potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.

(2) Este indreptatit la contestatie **numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal** sau prin lipsa acestuia".

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

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

e) **semnatura contestatorului** sau a imputernicitului acestuia, precum si stampila in cazul persoanelor juridice. **Dovada calitatii de imputernicit al contestatorului**, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii".

De asemenea, in speta sunt incidente si prevederile art. 17 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"Art. 17. - (1) **Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt** statul, unitatile administrativ-teritoriale, **contribuabilul**, precum si alte persoane care dobandesc drepturi si obligatii in cadrul acestui raport.

(2) **Contribuabilul este orice persoana fizica** ori juridica sau orice alta entitate fara personalitate juridica **ce datoreaza impozite**, taxe, contributii si alte sume bugetului general consolidat, in conditiile legii".

In materia impozitului pe venit, calitatea de contribuabil o are persoana fizica rezidenta, conform prevederilor art. 39 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 39. - Urmatoarele **persoane datoreaza plata impozitului** conform prezentului titlu si sunt numite in continuare **contribuabili**:

- a) persoanele fizice rezidente".

Totodata, conform dispozitiilor art. 213 alin. (5) si art. 217 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 213.** - (5) Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, **nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.**"

"**Art. 217.** - (1) Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, **contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**"

Avand in vedere cele precizate, se retine ca, in conditiile in care prin decizia de impunere nr.x ce face obiectul contestatiei au fost stabilite in sarcina **persoanei fizice X** obligatii de plata reprezentand **impozit pe venit** si majorari de intarziere aferente, nu sunt respectate dispozitiile obligatorii ale art. 206 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, **Consultantul Fiscal X, persoana fizica autorizata**, neavand calitatea de a introduce contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.x emisa de Administratia Finantelor Publice sector 3.

Astfel ca, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii, nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, intrucat titularul obligatiilor fiscale stabilite prin decizia atacata este persoana fizica si nu consultantul fiscal, in calitate de persoana fizica autorizata.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind decizia de impunere nr.x, contestatia formulata de **Consultant Fiscal X, persoana fizica autorizata**, urmeaza a fi respinsa ca fiind introdusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei stabilita in sarcina PFA X, CUI ROx, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x :

Cauza supusa solutionarii este daca o persoana fizica ce desfasoara activitati economice, impozabila din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, poate beneficia de dreptul de deducere pentru achizitii ce nu sunt destinate a fi utilizate in folosul operatiunilor taxabile, ci sunt utilizate in folosul personal al contribuabilului.

In fapt, PFA X este inregistrata in scopuri de TVA prin optiune, incepand cu data de 18.03.2008, are sediul profesional la adresa din x.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 3 au constatat diferente in suma de x lei in contul TVA dedusa si declarata de PFA X, in perioada 18.03.2008 - 31.12.2008, si anume:

- x lei - TVA - parchet stratificat;
- x lei - TVA - mobilier de bucatarie.

Organele de inspectie fiscala au concluzionat ca achizitia acestor bunuri nu a fost efectuata in folosul operatiunilor taxabile, in temeiul art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal stabilind prin Decizia de impunere

privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, o diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 11 si art. 145 alin. 1 si 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 45 (1) din HG nr. 44/2004, in vigoare in anul 2008:

"Art. 11 - La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

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

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

a) operatiuni taxabile."

Norme metodologice:

"45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, **orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa din momentul în care această persoană intenționează să desfășoare o activitate economică**, cu conditia să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. **Intentia persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective** cum ar fi faptul ca aceasta începe să angajeze costuri si/sau să facă investitii pregătitoare necesare initierii acestei activități economice."

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil.

Totodata, jurisprudenta Curtii Europene de Justitie, aplicabila de la data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata. Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare). Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizițiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, aceea ca achizițiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

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

De asemenea, **persoana impozabila are obligatia sa prezinte dovezi obiective din care sa rezulte ca bunurile sunt destinate exclusiv activitatilor sale economice.**

In speta, din documentatia existenta la dosarul cauzei reiese ca **PFA X**, in perioada 18.03.2008 - 31.12.2008, a dedus TVA in suma de x lei, aferenta urmatoarelor bunuri achizitionate:

- x lei - parchet stratificat;
- x lei - mobilier de bucatarie.

A. Referitor la TVA in suma de x lei - mobilier de bucatarie:
achizitionarea acestui tip de mobilier nu reprezinta o cheltuieala indispensabila, fara de care contribuabilul sa nu poata profesa.

De altfel, bucataria, prin definitie, este locul unde se gateste mancarea ori locul unde se serveste masa, motiv pentru care mobilierul de bucatarie este mobilierul care este folosit in acest scop, neavand nicio legatura cu obiectul profesiei de consultant fiscal.

Prin urmare, acest tip de mobilier este folosit in interesul personal al contribuabilului, cheltuiala cu achizitionarea acestuia nefiind efectuata in interesul **direct** al activitatii si necontribuind la realizarea operatiunilor sale taxabile.

B. Referitor la TVA in suma de x lei - parchet stratificat:

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, contribuabilul isi desfasoara activitatea de consultant fiscal in imobilul situat in x, in baza contractului de comodat incheiat la data de 01.03.2008 intre domnul x, in calitate de comodat si PFA x, in calitate de comodatar.

In ceea ce priveste contractul de comodat, sunt aplicabile si dispozitiile art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

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

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

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

Cu privire la cheltuielile efectuate de o persoana fizica autorizata privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, prin adresa nr. x, organul de solutionare a contestatiei a solicitat punctul de vedere atat Directiei generale legislatie impozite directe, cat si Directiei generale juridice din cadrul MEF, urmare careia:

1. prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia generala legislatie impozite directe din cadrul MEF a comunicat urmatoarele:

"Comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de intretinere), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosintei."

2. prin adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, Directia generala juridica din cadrul MEF a comunicat urmatoarele:

"Potrivit doctrinei juridice, comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de exemplu, reparatiile locative ale casei), neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli (art. 1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosintei. (...)"

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

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca nu sunt considerate ca fiind achizitiile efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile decat acelea efectuate de contribuabil cu functionarea si intretinerea bunului imobil care face obiectul unui contract de comodat, respectiv achizitiile necesare folosintei bunurilor aferente unor **reparatii minore (cheltuieli aferente reparatiilor locative ale casei)**.

In speta sunt incidente si dispozitiile art. 1420, art. 1421, art. 1447 si art. 1448 din Codul civil:

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

1. de a trada*) locatarului lucrul inchiriat sau arendat;
2. de **a-l mentine in stare de a putea servi la intrebuintarea** pentru care a fost inchiriat sau arendat;
3. **de a face ca locatarul sa se poata folosi neimpiedicat in tot timpul locatiunii."**

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

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

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

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

la parchet si dusumele, intrucat **numai unele bucati sunt stricate**;
a geamurilor, intrucat sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplari extraordinare ori fortei majore, **de care nu poate fi responsabil locatarul**;

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

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

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala au considerat in mod corect ca nu sunt in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei fizice autorizate, cheltuielile in suma de x lei, efectuate in perioada 18.03.2008 - 31.12.2008 cu achizitionarea parchetului stratificat, avand in vedere urmatoarele considerente:

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

Prin urmare, achizitiile destinate reamenajarii, transformarii si reconfigurarii imobilului cad in sarcina comodantului (proprietarului), cu atat mai mult cu cat s-a schimbat destinatia imobilului in cauza, respectiv din locuinta a unei persoane fizice, in sediu al unei persoane fizice autorizate, respectiv al cabinetului individual de avocatura.

2. - niciuna din reparatiile efectuate nu cad in sarcina comodatarului (persoana fizica autorizata), in cazul in care **acestea sunt cauzate de vechimea imobilului** si nu de folosinta acestuia in timp, pe parcursul derularii contractului de comodat.

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

Prin urmare, achizitiile efectuate de persoana fizica autorizata nu reprezinta achizitii aferente unor **mici reparatii**, astfel cum sunt definite de dispozitiile art. 1447 din Codul civil, **in cazul in speta fiind vorba de o investitie efectuata asupra imobilului**, in scopul imbunatatirii parametrilor tehnici initiali si al sporii gradului de confort, care conduce in mod direct la majorarea valorii acestui imobil.

Mai mult, contribuabilul **nu a procedat la repararea**, ci la **montarea** parchetului stratificat.

Fata de cele mai sus aratate, se constata ca, **PFA X** a efectuat lucrari la spatiul imprumutat, constand in investitii care modifica parametrii initiali ai constructiei si nu lucrari de intretinere (singurele care pot fi considerate ca fiind efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile).

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

In contextul celor expuse, se retine ca, in cazul in speta au fost efectuate investitii asupra unui bun luat in comodat, **care nu-i apartine persoanei fizice autorizate** si care nu pot fi considerate drept cheltuieli cu intretinerea si functionarea bunului respectiv cheltuieli efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei invocarea de catre contestatar a Deciziei CEJ emisa in cazul C-98/98 Midland Bank, intrucat prin aceasta decizie instanta a statuat ca pentru a da nastere unui drept de deducere a TVA, bunurile sau serviciile achizitionate trebuie să aibă o legătură directă si imediată cu operatiunile taxabile, avand in vedere ca dreptul de a deduce TVA-ul pentru aceste bunuri sau servicii presupune că acele cheltuieli efectuate reprezinta o parte din componentele de cost ale operatiunilor impozabile.

Astfel, cheltuielile respective trebuie să facă parte din costul operatiunilor de iesire, in speta a onorariilor incasate de consultantul fiscal; aceeași instanta a statuat ca acele componente de cost trebuie să apăra, în general, înainte ca persoana impozabilă sa efectueze operatiunile impozabile la care se referă.

Or, in speta nu exista o legatura directă si imediată între cheltuielile privind achizitionarea mobilierului de bucatarie si a parchetului stratificat, aceste achizitii nefiind o componentă, distinct evidentiata, a onorariilor incasate de catre consultantul fiscal.

De asemenea, "principiul exercitarii dreptului de deducere pe baza intentiei", nu prezinta relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat conform acestui principiu, PFA X are obligatia de a demonstra prin dovezi obiective intentia sa de a utiliza bunurile achizitionate in folosul operatiunilor taxabile. Insa, asa cum s-a demonstrat anterior, achizitiile respective nu au fost efectuate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei fizice autorizate, acestea neavand nicio legatura cu activitatea desfasurata si nefiind o componenta distincta a onorariilor incasate, contrar sustinerilor contestatarului.

Prin urmare, se retine ca PFA X **nu face dovada ca bunurile pentru care nu s-a acordat deducerea au fost destinate si folosite exclusiv in folosul activitatii de consultant fiscal, taxabila.**

Referitor la invocarea de catre contestatar a aspectelor legate de:

1. - incalcarea de catre organele de inspectie fiscala a dreptului contribuabilului de a fi ascultat:

Conform precizarilor organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, la sfarsitul controlului, contestatarul a fost invitat, prin adresa nr. x in ziua de 29.01.2010, la sediul AFP Sector 3 pentru a-si exprima punctul de vedere asupra constatarilor inspectiei fiscale efectuate si asupra consecintelor fiscale. Drept urmare, prin adresa nr. x, anexata la dosarul cauzei, contribuabilul si-a exprimat punctul sau de vedere cu privire la aceste aspecte.

2. - lipsa temeiului de fapt si de drept:

In decizia de impunere nr. x se mentioneaza urmatoarele: "motivul de fapt: conform raportului de inspectie fiscala nr. x s-a constatat TVA de plata in suma de x lei. Temeiul de drept: Legea nr. 571/2003 art. 145 alin. 2 lit. a si OG nr. 92/2003, art. 120 alin. 7".

Or, contrar sustinerilor contestatarului in decizia de impunere contestata exista precizate atat motivele de fapt, cat si motivele de drept avute in vedere la stabilirea obligatiei de plata. Mai mult se face trimitere la constatările din raportul de inspectie fiscala nr. x, care, de altfel, a fost comunicat sub semnatura, contribuabilului, odata cu decizia de impunere contestata, la data de 03.03.2010, asa cum rezulta din adresa nr. x anexata la prezenta.

3. - nulitatea deciziei de impunere nr. x:

Elementele care conduc la nulitatea actului administrativ fiscal sunt expres si limitativ prevazute de dispozitiile art. 46 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

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

Se retine ca niciunul dintre motivele invocate de contestatar (motive care sunt neintemeiate) nu atrage nulitatea actului administrativ fiscal.

In consecinta, avand in vedere cele anterior retinute, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata, pentru TVA in suma de x lei stabilita in sarcina **PFA X**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

3.3. Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei stabilite in sarcina PFA X, CUI ROx, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect de plata majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care, pe de-o parte, la punctul 3.2 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de x lei, iar, pe de alta parte, contestatarul nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat majorarile de intarziere contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, s-au stabilit in sarcina contribuabilului majorari de intarziere in suma de x lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

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

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datorează după acest termen majorări de întârziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala majorarile de intarziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, in sarcina contribuabilului, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatarului a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al majorarilor de intarziere si nici documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost calculate eronat, rezulta ca **PFA X** datoreaza si suma de x lei, cu titlu de majorari de intarziere aferente TVA, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Drept pentru care, urmeaza a se respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata, pentru majorari de intarziere aferente TVA in suma de x lei stabilite in sarcina **PFA X**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

3.4. Referitor la TVA in suma de x lei stabilita in sarcina PFA X, CUI ROx, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x :

Cauza supusa solutionarii este daca s-au stabilit corect in sarcina PFA X, taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de x lei aferenta achizitiei de mobilier, conform facturii fiscale nr. x, in conditiile in care organele de

inspectie fiscala au constatat ca bunurile respective au fost achizitionate si sunt folosite in vederea desfasurarii activitatii persoanei fizice autorizata, acordand deductibilitatea acestor cheltuieli, in limita amortizarii, in vederea determinarii venitului anual impozabil.

In fapt, in data de 31.07.2008, contestatarul a achizitionat, conform facturii fiscale nr. x, mobilier de birou, valoarea TVA fiind de x lei.

Conform constatarilor din Anexa 11 a Raportului de inspectie fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitate la calculul impozitului pe venitul anual impozabil, pentru aceasta cheltuiala, in limita amortizarii, considerand in acest sens, ca aceasta contribuie la desfasurarea activitatii contestatarului.

Contrar acestor constatari, la capitolul "taxa pe valoarea adaugata" din cadrul aceluasi raport, organele de control nu au acordat deductibilitate pentru TVA in suma de x lei aferenta achizitiei mobilierului de birou, conform facturii fiscale nr. x, considerand ca bunurile respective nu sunt achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei fizice autorizata.

Drept pentru care, AFP Sector 3 a stabilit prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, o diferenta suplimentara de TVA in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 134¹ alin. 1, art. 134² alin. 1, art. 145 alin. 1 si 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2008:

"Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol."

"Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator."

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

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

a) **operatiuni taxabile.**"

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precitate, asa cum s-a aratat si la pct. 3.2 al prezentei decizii, **persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizițiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.**

Conform constatarilor din Anexa 11 a Raportului de inspectie fiscala nr. x, organele de inspectie fiscala au acordat deductibilitate, in limita amortizarii, la calculul impozitului pe venitul anual impozabil, pentru cheltuiala privind achizitia mobilierului de birou, conform facturii fiscale nr. x, considerand in acest sens, ca

aceasta contribuie in mod direct la realizarea veniturilor, respectiv la desfasurarea activitatii contestatarului.

Pe cale de consecinta, contrar constatarilor AFP Sector 3 de la capitolul "taxa pe valoarea adaugata" din Raportul de inspectie fiscala nr. x, rezulta ca si TVA in suma de x lei individualizata prin aceasta factura fiscala, este deductibila, fiind aferenta unor bunuri pe care contribuabilul le-a achizitionat pentru a le utiliza in folosul operatiunilor sale taxabile.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si propunerea organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, urmeaza a se admite in parte contestatia formulata, pentru TVA in suma de x lei stabilita in sarcina **PFA X**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

3.5. Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei stabilite in sarcina PFA X, CUI ROx, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x :

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect de plata majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei, in conditiile in care la punctul 3.4 al prezentei decizii s-a retinut ca nefiind datorat debitul reprezentand TVA in suma de x lei.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala nr. x, s-au stabilit in sarcina contribuabilului majorari de intarziere in suma de x lei aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

"Art. 119 - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligatiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere."

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

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv."

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca numai pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datorează după acest termen majorări de întârziere.

Deoarece la punctul 3.4 al prezentei decizii s-a retinut ca **nu este datorat** debitul reprezentand TVA in suma de x lei, rezulta ca **PFA X** nu datoreaza

nici suma de x lei, cu titlu de majorari de intarziere aferente TVA, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Drept pentru care, urmeaza a se admite in parte contestatia formulata, pentru majorari de intarziere aferente TVA in suma de x lei stabilite in sarcina **PFA X**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448 din Codul Civil, art. 11, art. 134¹ alin. 1, art. 134² alin. 1, art. 145 alin. 1 si 2 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 45 (1) din HG nr. 44/2004, in vigoare in anul 2008, art. 119, art. 120, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE:

1. Respinge ca fiind introdusa de o persoana lipsita de calitatea de a contesta, contestatia formulata de Consultant Fiscal X, persoana fizica autorizata, impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr.x, prin care s-au stabilit diferente de impozit pe venitul net anual pe perioada 2005 - 2008 in suma totala de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma totala de **x lei**, emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 3 pe numele persoanei fizice X.

2. Respinge in parte ca neintemeiata contestatia formulata de Consultant Fiscal X, persoana fizica autorizata, pentru TVA in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei** stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 3 pentru PFA X.

3. Admite in parte contestatia formulata de Consultant Fiscal X, persoana fizica autorizata, pentru TVA in suma de **x lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **x lei** stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de Administratia Finantelor Publice Sector 3 pentru PFA X.

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