

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA Nr. 140 din 27 mai 2010

Cu adresa nr. /, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr. /, **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat dosarul contestatiei formulata de dl. din, in nume propriu si in calitate de reprezentant al Biroului Individual de Arhitectura ".....", impotriva *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. /2010 si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. /2010*, intocmite de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

Deciziile de impunere nr. /2010 au avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr. /2010

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe venit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- lei - TVA de plata stabilita suplimentar;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I . Contestatorul sustine urmatoarele:

"[...] 1. Cu privire la Decizia de impunere privind impozitul pe venit [...]

In explicatiile pe care le-ati dat de unde provin aceste diferente de impozit, ati sustinut ca as fi inregistrat bonuri fiscale ca si cheltuieli deductibile pentru care nu aveam factura ci numai bonul fiscal si unele cheltuieli nu ar fi deductibile intrucat ar fi cheltuieli personale.

Dvs. ati inclus ca si cheltuieli nedeductibile si bonurile care aveau valoare mai mica de 100 lei, pentru care nu este necesara factura fiscala.

In conformitate cu art.48 alin.5 lit.i din Codul Fiscal cheltuielile pentru activitatea independenta, cat si in scopul personal al contribuabilului sunt deductibile numai parte de cheltuiala care este aferenta activitatii independente.

Subsemnatul imi desfasor activitatea in Bucuresti [...], unde si locuiesc. Folosesc din locuinta personala spatiu pentru desfasurarea activitatii.

Dvs. sustineti ca suma de lei reprezentand doar o mica parte din pretul de achizitie al apartamentului, nu ar fi o cheltuiala deductibila intrucat aceasta achizitie a fost efectuata in scop personal.

Or, subsemnatul am nevoie de un spatiu - birou unde sa imi desfasor activitatea, legea nu-mi interzice sa-mi desfasor activitatea in locuinta personala. Daca as fi inchiriat un alt spatiu atunci ar fi trebuit sa platesc chirie care si aceea ar fi fost o cheltuiala deductibila. [...].

2. Cu privire la Decizia de impunere privind TVA [...]

Dintr-o eroare de calcul subsemnatul am constatat ca am depasit plafonul de incasari lei abia in luna 2007 dvs. in constatarile facute ati observat acea eroare de calcul.

Depasind plafonul de 35.000 euro incasari in luna 2007, in conformitate cu Codul fiscal in data de 2008 am depus declaratia fiscala si am devenit platitor de TVA din data de2008.

In perioada pentru care dvs. imi solicitati TVA-ul subsemnatul nu am incasat si nu am dedus TVA, nefiind declarat platitor de TVA de catre dvs.

De atunci si pana in prezent am depus declaratii fiscale, dar niciodata nu mi s-a spus ca as fi avut obligatia sa platesc TVA pe acea perioada. [...]."

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010 de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Prahova la Biroul Individual de Arhitectura "....." din, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:

"[...] Taxa pe valoarea adaugata [...]"

In urma verificarii actelor si a documentelor financiar contabile aferente respectiv Registrul jurnal de incasari si plati si facturi emise s-a constatat ca la data de2007 contribuabilul a inregistrat venituri peste plafonul de scutire de 35.000 euro la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii (echivalentul a lei) conform art.152, alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile art.152, alin.2 din acelasi act normativ, contribuabilul realizand o cifra de afaceri la data de2007 de lei.

Fata de acest fapt, in conformitate cu prevederile art.153, alin.1, lit.b din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, BIA avea obligatia ca in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins si depasit plafonul de scutire, respectiv pana la data de2008, sa se inregistreze in scopuri de TVA la organul fiscal teritorial.

Contribuabilul a indeplinit aceasta obligatie la data de2008 cand a depus "Declaratia de inregistrare fiscala" la D.G.F.P. Bucuresti sub nr..... fiind inregistrat ca platitor de TVA incepand cu data de2008. [...]

TVA colectata

Urmare faptului ca persoana fizica nu s-a declarat platitor de TVA la data depasirii plafonului de scutire, la control s-a procedat lin conformitate cu prevederile art. 152, alin.(6) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu dispozitiile Titlului VI - pct.62, alin.(2), lit.b) din H.G. nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv prin HG 1861/2006 pentru perioada2007 -2009 astfel:

Biroul Individual de Arhitectura a inregistrat in jurnalul de vanzari si a declarat TVA colectata in suma totala de lei (anexa nr.12).

La control s-a constatat TVA colectata in suma de lei. Diferenta de lei intre TVA colectata declarata si TVA colectata constatata in urma inspectiei fiscale rezulta din:

- lei - TVA colectata aferenta perioadei2007-.....2008 [...]

- lei - erori de declarare, de inregistrare in jurnalul de vanzari si erori de calcul TVA colectata in facturi (trim.III si IV 2009), contrar prevederilor art.156² din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare. [...]

TVA deductibila

In perioada supusa controlului, Biroul Individual de Arhitectura a inregistrat TVA deductibila in suma totala de lei, conform jurnalelor pentru cumparari si a deconturilor de TVA.

La control s-a constatat TVA deductibila in suma de lei (anexa nr.13) cu lei mai mult decat TVA deductibila declarata.

Diferenta de lei provine din:

- (+)..... lei - TVA deductibila constatata pentru perioada2007-.....2008. [...]

- (-)..... lei - pentru perioada2008-.....2009 contribuabilul a considerat ca TVA deductibila suma de lei reprezentand TVA aferenta unor cheltuieli cu consumabile efectuate pe baza de bonuri fiscale fara a detine factura fiscala asa cum prevede art. 146, alin.1, lit.a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si cheltuieli cu combustibilul aferent perioadei2009-.....2009 nedeductibile fiscal conform art.145¹, alin.1 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare (anexele 11 si 12); [...]

TVA de plata

In perioada verificata respectiv2007-.....2009 rezulta urmatoarele:

- TVA de plata inregistrata si declarata = lei

- TVA de plata constatata = lei

- diferenta TVA de plata = lei

Pentru diferenta suplimentara in suma de lei, potrivit art.119 alin.1 din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, au fost calculate majorari de intarziere in suma de lei [...].

CAP.IV - Constatari privind impozitul pe venit [...]

ANUL 2006 [...]

Urmare prezentei verificari, s-au stabilit cheltuieli deductibile in suma de lei, cu lei mai putin decat cele declarate de contribuabil (anexa nr.3).

Diferenta de lei reprezinta:

- suma de lei a rezultat ca urmare a inregistrarii si declararii cheltuielilor cu consumabilele pentru care a prezentat bonuri fiscale lipsind datele de identificare cumparator asa cum este prevazut de OMF 1714/2005 art.1, alin.2. In conformitate cu prevederile art.48, alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 [...] aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

- suma de lei reprezinta cheltuieli personale, cheltuiala nedeductibila fiscal conform art.48, alin.(7), lit.a) din Legea nr.571/2003 [...].

Pentru diferenta suplimentara de lei, in conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare s-au stabilit majorari de intarziere in suma de lei. [...]

ANUL 2007 [...]

Din totalul cheltuielilor declarate de contribuabil ca deductibile fiscal de lei, la control au fost stabilite cheltuieli deductibile in suma de lei, cu lei mai putin decat cheltuielile deductibile declarate (anexa nr.6).

Fata de cele constatate, nu au fost admise ca cheltuieli deductibile suma de lei, astfel:

- lei - TVA aferent lunii 2007; (anexa 6)

- lei - inregistrare dubla; (anexa 6)
- ... lei - bilete avion reprezinta cheltuiala efectuata in scop personal pentru care nu s-a acordat drept de deducere. Suma mentionata nu este cheltuiala deductibila fiscal conform Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art.48, alin.(7), lit.a). (anexa 6)
- lei reprezinta cheltuieli cu achizitionarea unui imobil proprietatea domnului efectuate in scop personal pentru care nu s-a acordat drept de deducere. Suma mentionata nu este cheltuiala deductibila fiscal conform art.48, alin.(7), lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. (anexa 6)
- lei reprezinta cheltuieli efectuate cu produse protocol peste limita legala. Suma mentionata nu este cheltuiala deductibila fiscal conform art.48, alin.(5), lit.b) din Legea nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. (anexa 6) [...]
Pentru diferenta suplimentara de lei, in conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare s-au stabilit majorari de intarziere in suma de lei. [...]

ANUL 2008 [...]

Biroul Individual de Arhitectura a declarat pentru anul 2008 cheltuieli deductibile in suma de lei (anexa nr.9), iar urmare verificarii efectuate, la control au fost stabilite cheltuieli deductibile in suma de lei, cu lei mai putin decat cheltuielile declarate de contribuabil.

Diferenta de lei a rezultat din:

- suma de lei reprezinta cheltuiala efectuata in scop personal pentru care nu s-a acordat drept de deducere. Suma mentionata nu este cheltuiala deductibila fiscal conform Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art.48, alin.(7), lit.a). (anexa nr.10). Mentionam ca din suma de lei contribuabilul a considerat ca baza pentru deducerea de tva suma de lei care nu a fost luata in calcul la TVA deductibila.

- suma de lei reprezinta cheltuieli de protocol peste limita legala pentru care nu s-a acordat drept de deducere. Suma mentionata nu este cheltuiala deductibila fiscal conform Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art.48, alin.(5), lit.b). (anexa nr.10)

- suma de lei reprezinta cheltuieli cu consumabile pentru care contribuabilul nu a prezentat facturi fiscale (bonurile au valoare peste 100 lei). Suma mentionata nu este cheltuiala deductibila fiscal conform Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art.48, alin.(4), lit.a). (anexa nr.10) [...]

Pentru diferenta suplimentara de lei, in conformitate cu prevederile art.119, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare s-au stabilit majorari de intarziere in suma de lei. [...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere legislatia in vigoare din perioada verificata, rezulta urmatoarele:

a) Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei si la majorarile de intarziere aferente in suma de lei:

* Biroul Individual de Arhitectura "....." are ca obiect de activitate prestarea de servicii de arhitectura, activitate desfasurata in baza Autorizatiei nr./.....2005 eliberata de Ordinul Arhitectilor din Romania. Activitatea este desfasurata in spatiul autorizat situat in Bucuresti, Str., conform contractului de comodat incheiat intre Birou si familia I..

* Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010 la Biroul Individual de Arhitectura ".....", s-a verificat TVA datorata pe perioada 2007 - 2009.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna 2007 contribuabilul a depasit plafonul de scutire prevazut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, inasa nu a solicitat in termenul legal inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, conform prevederilor art. 153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal.

Se precizeaza ca la data de2008, Biroul Individual de Arhitectura "....." a depus la D.G.F.P. Bucuresti "Declaratia de inregistrare fiscala" inregistrata sub nr./.....2008, fiind inregistrat ca platitor de TVA incepand cu data de 2008.

Astfel, avand in vedere data depasirii plafonului (luna 2007), la inspectia fiscala s-a calculat TVA incepand cu luna 2007 si pana la data de 2008 (data inregistrarii ca platitor de TVA), rezultand TVA colectata suplimentar pentru lunile 2007 si 2008 in suma de lei (..... lei total venituri facturate x 19%), TVA deductibila in suma de lei (taxa evidentiata in documentele de achizitii) si TVA de plata in suma de lei (TVA colectata - TVA deductibila).

Pentru perioada 2008 - 2009 in care contribuabilul a fost inregistrat ca platitor de TVA organele de inspectie fiscala au constatat erori la calculul TVA colectata in facturi, erori de inregistrare in Jurnalul de vanzari si erori de declarare privind TVA colectata in suma de lei, precum si deducerea eronata a TVA in suma de lei contrar prevederilor art.145 alin.(2) lit.a), art.145¹ alin.(1) si art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, rezultand astfel TVA de plata in suma de lei (TVA colectata suplimentar + TVA deductibila fara drept de deducere).

Pe total perioada verificata, respectiv 2007 - 2009, in urma verificarii s-a stabilit suplimentar TVA de plata in suma de lei (..... lei + lei) aferent careia s-au calculat majorari de intarziere in suma de lei, conform prevederilor art.119 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata.

* Biroul Individual de Arhitectura "....." contesta obligatia de plata a TVA in suma de lei si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, sustinand ca "In perioada pentru care dvs. imi solicitati TVA-ul subsemnatul nu am incasat si nu am dedus TVA, nefiind declarat platitor de TVA de catre dvs.", precum si ca "De atunci si pana in prezent am depus declaratii fiscale, dar niciodata nu mi s-a spus ca as fi avut obligatia sa platesc TVA pe acea perioada.". Referitor la majorarile de intarziere, se sustine ca acestea sunt nelegal aplicate, "pentru o suma pe care nu am incasat-o niciodata."

*** Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

- forma valabila in anul 2007:

"Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni; [...].

Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce. [...].

Art. 152. - (1) Persoana impozabila stabilita in Romania, a carei cifra de afaceri anuala, declarata sau realizata, este inferioara plafonului de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data aderarii si se rotunjeste la urmatoarea mie poate solicita scutirea de taxa, numita in continuare regim special de scutire, pentru operatiunile prevazute la art. 126 alin. (1), [...].

(2) Cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru aplicarea alin. (1) este constituita din valoarea totala, exclusiv taxa, a livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi desfasurate de o mica intreprindere, efectuate de persoana impozabila in cursul unui an calendaristic, incluzand si operatiunile scutite cu drept de deducere si pe cele scutite fara drept de deducere prevazute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) si f), daca acestea nu sunt accesorii activitatii principale, [...].

(6) Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrarii in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.

Art. 153. - (1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent, dupa cum urmeaza: [...]

b) daca in cursul unui an calendaristic atinge sau depaseste plafonul de scutire prevazut la art. 152 alin. (1), in termen de 10 zile de la sfarsitul lunii in care a atins sau depasit acest plafon; [...]

(7) In cazul in care o persoana este obligata sa se inregistreze, in conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), si nu solicita inregistrarea, organele fiscale competente vor inregistra persoana respectiva din oficiu."

- forma valabila in perioada 01.01.2008 - 31.12.2009:

"Art. 145. - [...]

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; [...].

Art. 145¹. - (1) In cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule si nici taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleasi caracteristici, aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, [...]. (valabila incepand cu data de 01 mai 2009).

Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

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

- Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.

44/2004:

"23. - (1) Taxa se determina prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

62. - (1) Persoanele care aplica regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligatia sa tina evidenta livrarilor de bunuri si a prestarilor de servicii care ar fi taxabile daca nu ar fi realizate de o mica intreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vanzari, precum si evidenta bunurilor si serviciilor taxabile achizitionate, cu ajutorul jurnalului pentru cumparari.

(2) In sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele fiscale competente inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale. Totodata organele de control vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal; [...].

66. (1) In cazul in care o persoana este obligata sa solicite inregistrarea in conditiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, inregistrarea respectivei persoane se va considera valabila incepand cu: [...]

c) prima zi a lunii urmatoare celei in care persoana impozabila solicita inregistrarea in cazurile prevazute la art. 153 alin. (1) lit. b) si, dupa caz, la alin. (2) din Codul fiscal. [...]."

* **Avand in vedere cele prezentate mai sus**, rezulta ca TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei, ca si majorarile de intarziere aferente in suma de lei sunt legal datorate bugetului general consolidat al statului de catre Biroul Individual de Arhitectura ".....", intrucat:

- In urma verificarii documentelor justificative, organele de inspectie fiscala au stabilit ca la data de 2007 Biroul Individual de Arhitectura "....." a realizat o cifra de afaceri reprezentand venituri din vanzari in suma totala de lei, suma care a depasit plafonul de scutire de TVA prevazut la art. 152 alin.(1) din Codul fiscal (118.359 lei, echivalentul a 35.000 Euro).

Conform prevederilor art.152 alin.(6) si art. 153 alin.(1) din Codul fiscal, in termen de 10 zile de la data depasirii plafonului de scutire de TVA, respectiv pana la data de 2007, contribuabilul avea obligatia solicitarii inregistrarii ca platitor de TVA la organul fiscal in raza caruia are declarat domiciliul fiscal.

Intrucat aceasta obligatie nu a fost indeplinita de catre contribuabil in termenul legal, conform prevederilor art.152 alin.(6) si art. 153 alin.(7) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 66 alin.(1) lit.c) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiilor privind TVA si a majorarilor de intarziere aferente, incepand cu data de 2007 (prima zi a lunii urmatoare lunii 2007, in care persoana impozabila trebuia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA).

La stabilirea obligatiei de plata privind TVA in suma de lei (..... lei TVA colectata control - lei TVA deductibila control - lei TVA inregistrata si declarata de contribuabil) aferenta perioadei 2007 - 2009 organele de inspectie fiscala au avut in vedere urmatoarele:

- pentru TVA colectata: baza de impozitare reprezentand sumele inscrise in facturile emise in aceasta perioada, respectiv veniturile incasate, la care s-a aplicat cota standard de 19%.

Exemplu: in trimestrul IV 2007 Biroul a incasat venituri in suma de lei (suma inscrise in facturile emise) x 19% = lei TVA colectata pentru aceasta perioada.

Astfel, conform prevederilor art.137 alin.(1) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata pentru livrarile de bunuri este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului.

In cazul de fata, baza de impozitare pentru TVA colectata este constituita din totalul incasarilor inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati din perioada 2007 - 2009.

Conform prevederilor art. 140 alin.(1) din Codul fiscal, cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare, asa cum am aratat mai sus.

- pentru TVA deductibila: cheltuielile purtatoare de TVA efectuate in folosul operatiunilor taxabile ale Biroului, la care s-a aplicat cota standard de 19%.

Astfel, conform prevederilor art. 145 alin.(2) lit.a) si art. 146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citate, la inspectia fiscala s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferenta achizitiilor care au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale Biroului si pentru care contribuabilul detine factura fiscala, inclusiv pentru perioada in care Biroul nu a fost inregistrat in scopuri de TVA (..... 2007 - 2008).

De asemenea, pentru TVA aferenta achizitiilor de combustibil efectuate dupa data de 01 mai 2009 nu s-a acordat drept de deducere, conform prevederilor art. 145¹ din Codul fiscal, mai sus citate. Totodata au fost constatate si erori de calcul si de inregistrare atat la TVA colectata cat si la TVA deductibila.

In fapt, dl. nu contesta modul de calcul al TVA stabilita suplimentar de plata, ci sustine prin contestatie ca sunt nelegale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la obligatiile de plata a TVA intrucat, dintr-o eroare de calcul a constatat ca a deposit plafonul de incasari abia in luna 2007 iar la data de2008 cand a depus declaratia fiscala pentru a se inregistra ca platitor de TVA si ulterior cand a mai depus declaratii nu i s-a adus la cunostinta faptul ca ar avea de plata TVA si pentru perioada anterioara declararii.

Precizam ca singurul organ fiscal abilitat sa constate diferente intre sumele inregistrate in contabilitate si sumele declarate de contribuabil este Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul directiilor generale ale finantelor publice. De altfel, legislatia privind inregistrarea in scopuri de TVA este foarte clara iar erorile de calcul sau necunoasterea legislatiei nu absolve contribuabilul de obligatiile de plata pe care le are.

Referitor la majorarile de intarziere in suma totala de lei, precizam ca acestea au fost calculate in conformitate cu prevederile art. 119 alin.(1) si art. 120 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, iar conform principiului de drept "accesoriul urmeaza soarta principalului", intrucat TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei este legal datorata de contribuabil, asa cum am aratat mai sus, rezulta ca si majorarile de intarziere aferente in suma de lei sunt legal datorate bugetului general consolidat al statului.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca Biroul Individual de Arhitectura "....." datoreaza TVA in suma de lei, calculata conform prevederilor legale mai sus citate, ca si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, drept pentru care, pentru acest caput de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata.**

b) Referitor la diferenta de impozit pe venit in suma totala de lei si la majorarile de intarziere aferente in suma totala de lei:

* In perioada 2006 - 2009 dl. a realizat venituri din prestarea serviciilor de arhitectura prin intermediul Biroului Individual de Arhitectura ".....", care se incadreaza in categoria veniturilor din activitati independente, asa cum sunt definite la art.46 "Definirea veniturilor din activitati independente" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Venitul net din activitatea desfasurata se calculeaza ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii veniturilor, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, conform prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

* Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2010 la Biroul Individual de Arhitectura ".....", a fost verificat venitul net realizat, respectiv impozitul pe venit datorat pentru anii 2006, 2007 si 2008 de contribuabilul

In urma verificarii au fost considerate cheltuieli nedeductibile in suma totala de lei, contestate integral, din care:

- lei - cheltuieli efectuate in scop personal;
- lei - cheltuieli de protocol peste limita legala;
- lei - TVA deductibila inregistrata pe cheltuieli;
- lei - cheltuieli inregistrate fara a avea la baza documente justificative;
- lei - erori de inregistrare (inregistrare dubla).

Avand in vedere constatările inspectiei fiscale prezentate mai sus si pornind de la incasarile inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati, la control s-a stabilit o diferenta suplimentara la venitul net anual impozabil aferent anilor 2006, 2007 si 2008 in valoare totala de

..... lei (..... lei + lei + lei), care a condus la stabilirea unei diferente suplimentare la impozitul pe venit in suma totala de lei (..... lei + lei + lei) si la calculul de majorari de intarziere aferente in suma totala de lei.

* Dl. contesta integral diferentele de impozit pe venit de plata aferente anilor 2006, 2007 si 2008 in suma totala de lei si majorarile de intarziere aferente in suma totala de lei, motivand ca organele de inspectie fiscala au considerat ca nedeductibile fiscal si cheltuielile inregistrate in baza unor bonuri fiscale cu o valoare mai mica de 100 lei, pentru care nu era necesara factura fiscala. De asemenea, se sustine ca suma de lei reprezentand "*doar o mica parte din pretul de achizitie al apartamentului*" din care o camera si unele dependinte sunt folosite pentru desfasurarea activitatii de arhitect, este o cheltuiala deductibila fiscal in baza prevederilor art. 48 alin.(5) lit. i) din Codul fiscal.

*** Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 46. - (1) Veniturile din activitati independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere si veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, realizate in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inclusiv din activitati adiacente.

(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obtinute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament in valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfasurate in mod independent, in conditiile legii.

Art. 48. - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 50 si 51.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele incasate si echivalentul in lei al veniturilor in natura din desfasurarea activitatii;

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

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

c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

b) cheltuielile de protocol, in limita unei cote de 2% din baza de calcul determinata conform alin.(6);

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independenta, cat si in scopul personal al contribuabilului sau asociatilor sunt deductibile numai pentru partea de cheltuiala care este aferenta activitatii independente;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]"

* **Avand in vedere cele prezentate mai sus**, rezulta ca diferenta de impozit pe venit in suma totala de lei, ca si majorarile de intarziere aferente in suma de lei sunt legal datorate bugetului general consolidat al statului de catre dl., intrucat:

- Suma de lei considerata la control ca si cheltuiala nedeductibila fiscal reprezinta parte din valoarea de achizitie a apartamentului proprietate personala a domnului si a sotiei acestuia, situat in Bucuresti, Str.

In baza Contractului de comodat prezentat organelor de inspectie fiscala, sotii au pus cu titlu gratuit la dispozitia Biroului Individual de Arhitectura "....." apartamentul situat in Bucuresti, Str.

Conform prevederilor art. 48 alin.(5) lit.i) din Codul fiscal, invocate de contribuabil in sustinerea contestatiei, cheltuielile efectuate atat pentru activitatea independenta, cat si in scopul personal al contribuabilului sau asociatilor sunt deductibile numai pentru partea de cheltuiala care este aferenta activitatii independente.

Art.48 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, ca si art.43 alin.c) din O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza ca in cazul activitatilor autorizate, recuperarea costurilor se face prin amortizare, numai pentru bunurile detinute in patrimoniu de activitatea autorizata si inscrise in Registrul inventar, caz in care nu se afla si apartamentul susmentionat, intrucat acesta nu este detinut in proprietate de Biroul Individual de Arhitectura ".....", ci proprietatea este a persoanelor fizice I.M.V si I.M.C.

Rezulta astfel ca suma de lei reprezentand parte din valoarea de cumparare a apartamentului achizitionat de familia I..... si nu de catre Biroul Individual de Arhitectura "....." este o cheltuiala nedeductibila fiscal, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) si alin.(7) lit.a) din Codul fiscal, intrucat aceasta cheltuiala nu a fost realizata in scopul realizarii de venituri, ci a fost realizata in folosul familiei I.....

De asemenea, tot in baza prevederilor art. 48 alin.(4) lit.a) si alin.(7) lit.a) din Codul fiscal cheltuielile in suma de lei reprezentand bilete de avion si lei reprezentand servicii turistice in sunt nedeductibile fiscal, intrucat contribuabilul nu a facut dovada ca aceste cheltuieli au fost efectuate in interesul direct al activitatii, in scopul realizarii de venituri.

- Conform prevederilor art.48 alin.(5) lit. b) din Codul fiscal, cheltuielile de protocol sunt deductibile in limita unei cote de 2% din baza de calcul determinata conform alin.(6) al acestui articol. Baza de calcul se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile deductibile, altele decat cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizatiile platite la asociatiile profesionale.

Fata de cheltuielile de protocol in suma totala de lei inregistrate de contribuabil in anii 2007 si 2008 (..... lei + lei), prin aplicarea cotei de 2% asupra bazei de calcul rezulta cheltuieli de protocol deductibile in suma totala de lei (..... lei + lei), diferenta de lei (..... lei + lei) fiind in mod corect considerata la inspectia fiscala ca si cheltuiala nedeductibila fiscal.

- Asa cum am prezentat la pct.a) din prezenta decizie, incepand cu data de 2007 Biroul Individual de Arhitectura "....." a devenit platitor de TVA prin depasirea plafonului de scutire de 35.000 Euro. Astfel, incepand cu aceasta data contribuabilul avea obligatia evidentierii separate a taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii si implicit obligatia evidentierii separate a cheltuielilor, obligatii neindeplinite insa pana la data de, data la care contribuabilul s-a inregistrat la organul fiscal ca platitor de TVA.

Astfel, valoarea achizitiilor de bunuri si servicii a fost inregistrata in totalitate ca o cheltuiala deductibila fiscal, fara evidentierea si a TVA deductibila inscrisa in facturi.

Drept urmare, TVA deductibila in suma totala de lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii a fost inregistrata eronat de Birou in categoria cheltuielilor deductibile fiscal, la control aceasta suma fiind considerata TVA deductibila.

Conform prevederilor art.48 alin.(1) din Codul fiscal, "*Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla [...]*", iar pct. 55 din O.M.F.P. nr.1.040/2004 precizeaza ca in Jurnalul pentru cumparari se evidentiaza separat valoarea cumpararilor de bunuri si/sau a serviciilor prestate de terti si taxa pe valoarea adaugata aferenta.

In Raportul de inspectie fiscala, la capitolul privind TVA, organele de inspectie fiscala au procedat la inregistrarea din oficiu a contribuabilului ca platitor de TVA si au stabilit TVA de plata ca diferenta intre TVA pe care acesta ar fi trebuit sa o colecteze si TVA deductibila pe care ar fi trebuit sa o deduca in perioada 2007 - 2008 (..... lei), conform prevederilor art.152 alin.(6), art.153 alin.(1) lit.b) si alin.(7) din Codul fiscal.

Astfel, suma de lei nu poate reprezenta in acelasi timp si taxa pe valoarea adaugata si cheltuiala.

- Conform prevederilor art. 48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, una dintre conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, este ca acestea sa fie justificate prin documente. La art. 1 alin.(2) din O.M.F. nr. 1714/2005 privind aplicarea prevederilor H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

" (2) *Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite incepand cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de inregistrare a platilor in Registrul de casa. Fac exceptie de la aceasta regula, in sensul ca stau la baza inregistrarii in contabilitate a cheltuielilor, urmatoarele documente:*

a) *bonul fiscal emis conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicata, cu modificarile ulterioare, utilizat pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata aferente carburantilor auto achizitionati in vederea desfasurarii activitatii, daca este stampilat si are inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare al autovehiculului; [...]*

d) bonul fiscal emis conform Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 28/1999, republicata, cu modificarile ulterioare, a carui valoare totala este de pana la suma de 100 lei (RON) inclusiv, daca este stampilat si are inscrite denumirea cumparatorului, codul unic de inregistrare al acestuia sau codul numeric, in cazul persoanelor fizice care desfasoara activitati independente."

Avand in vedere faptul ca pentru cheltuielile in suma totala de lei (..... lei in anul 2006 si lei in anul 2008) contribuabilul nu a prezentat documente justificative, respectiv bonuri fiscale completate cu datele de identificare a cumparatorului, sau facturi fiscale, rezulta ca in mod corect suma de lei a fost considerata cheltuiala nedeductibila fiscal, intrucat nu s-a facut dovada cu documente ca achizitiile au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, asa cum prevede art. 48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal.

- In anul 2007 contribuabilul a denaturat venitul net anual prin inregistrarea dubla in Registrul jurnal de incasari si plati a cheltuielilor cu benzina in suma de lei si a cheltuielilor cu obiectele de inventar in suma de lei, fiind astfel incalcate prevederile art. 46 alin.(1) din Codul fiscal.

- Majorarile de intarziere in suma totala de lei au fost calculate in conformitate cu prevederile art. 119 alin.(1) si art. 120 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, iar conform principiului de drept "*accessoriul urmeaza soarta principalului*", intrucat impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata in suma totala de lei este legal datorat de contribuabil, asa cum am aratat mai sus, rezulta ca si majorarile de intarziere aferente in suma de lei sunt legal datorate bugetului general consolidat al statului.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca dl. datoreaza impozitul pe venit in suma totala de lei, calculat conform prevederilor legale mai sus citate, ca si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, drept pentru care, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de dl. din, in nume propriu si in calitate de reprezentant al Biroului Individual de Arhitectura ".....", in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, se

DECIDE :

1. Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe venit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- lei - TVA de plata stabilita suplimentar;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

2. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizata si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,