

DECIZIA nr.2467

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice -Serviciul Juridic, prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la solutionarea pe fond a contestatiei formulata de către dl.X în calitate de titular al P.F.A , masura dispusa de Tribunal prin Sentinta civila pronuntata in dosar ramasa definitiva prin Decizia pronuntata de Curtea de Apel, in acelasi dosar.

DI. X in calitate de titular al P.F.A. prin contestatia înregistrată la A.J.F.P. , contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala , prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale principale, care se compun din:

- TVA;
- impozit pe venit;
- contributi de asigurari sociale de sanatate;

Prin contestatia înregistrată la A.J.F.P. ,DI. X in calitate de titular al PFA contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala.

Contestatia inregistrata la A.J.F.P. și la D.G.R.F.P. a fost solutionata de către organul de solutionare al contestatiilor din cadrul D.G.R.F.P. prin Decizia, in sensul ca s-a dispus:

„1.Respingerea ca nedepusa in termen a contestatiei formulata de P.F.A. X , inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- TVA;*
- impozit pe venit;*
- contributii de asigurari sociale de sanatate;*

2.Transmiterea, contestatiei formulata de P.F.A. X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal respectiv A.J.F.P. -Inspectie fiscala , spre competenta solutionare.”

Se reține ca, împotriva Deciziei emisa de D.G.R.F.P. precum și Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice, Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscala, emise în baza Raportului de inspectie fiscala, dl.X a formulat cerere de chemare în judecată care a fost depusa la Tribunal, făcând obiectul dosarului civil.

Judecând cauza, Tribunalul prin Sentința civila, pronunțată, hotărăște:

„Admite, în parte, cererea formulată de reclamantul X în contradictoriu cu parata Direcția Generala Regionala a Finanțelor Publice.

Anulează în parte Decizia emisa de Direcția Generala Regionala a Finanțelor Publice, în ceea ce privește soluția de respingere ca nedepusa în termen a contestației formulată împotriva Deciziilor de impunere emise de Direcția Generala Regionala a Finanțelor Publice -Administrația Județeană a Finanțelor Publice (pct.1 din Decizia).

Obliga parata să soluționeze pe fond contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta că Sentința civila, pronunțată de Tribunal în dosarul civil a rămas definitivă prin Decizia pronunțată de Curtea de Apel în dosarul civil , prin care instanța de judecată decide:

„Respinge ca nefondat recursul formulat de parata Direcția Generala Regionala a Finanțelor Publice prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice, [...] împotriva Sentinței pronunțată de Tribunal.”

Constatând că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 268, art.269, și art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere că instanța de judecată prin Sentința pronunțată în dosarul civil , rămasă definitivă prin Decizia, obligă D.G.R.F.P. să soluționeze pe fond contestația formulată de către dl.X împotriva Deciziilor de impunere, D.G.R.F.P. este investită legal să soluționeze pe fond contestația formulată de către dl. X în calitate de titular al P.F.A. împotriva Deciziilor de impunere.

I.Dl.X în calitate de titular al P.F.A. prin contestația înregistrată la A.J.F.P., contestă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice și Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise în baza Raportului de inspectie fiscala de către organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala , prin care s-au stabilit în sarcina sa obligații fiscale reprezentând TVA, impozit pe venit și contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Contestatarul consideră actele administrativ fiscale contestate ca fiind netemeinice și nelegale din următoarele motive:

PFA X încetat să mai existe din iulie 2014 astfel cum rezulta și din Certificatul de radiere emis de ORC; invocă în susținere dispozițiile art.90 alin.(1)-(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală.

Contestatarul arată că ajustarea TVA se realizează în conformitate cu prevederile art. 138 lit. d) din Codul fiscal, teza a doua cuprinzând în detaliu și în raport de

dispozițiile legale aplicabile în sfera falimentului astfel cum este reglementată de Legea nr. 85/2006, respectiv Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență intrată în vigoare la data de 28 iunie 2014, data la care are loc ajustarea.

Așadar, condiția pentru ajustare este reprezentată de situația în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului și nu de dizolvarea urmata de radierea acestuia.

Sustine că, ajustarea TVA conform art. 138 lit. d) din Codul fiscal se poate realiza prin îndeplinirea condiției de închidere a procedurii în condițiile prevăzute de art. 131 și 132 din Legea nr. 85/2006, respectiv art. 271 sau 272 din Legea nr. 85/2014 și nu de dispariție societății determinată de hotărârea de radiere din Registrul Comerțului; în egală măsură în sfera impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art. 21 alin. (2) lit. n) pct. 1 din Codul fiscal sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și pierderile înregistrate la scoaterea din evidența a creanțelor neincasate, în cazul în care procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești. În același timp, spre deosebire de ajustarea TVA, art. 21 alin. (2) lit. n) pct. 3 din Codul fiscal adaugă pe lângă faliment și situația în care debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor, situație consemnată de hotărârea de radiere a instanței. Valoarea creanței este cea netă, întreaga sumă datorată de către debitor, astfel cum este înregistrată în evidența contabilă, aceasta conținând și TVA.

De asemenea, contestatarul susține că o societate radiată din Registrul Comerțului nu mai are calitatea de contribuabil, motiv pentru care nu mai poate fi supusă unei inspecții fiscale sau a unui control încrucișat, în baza prevederilor OG 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, art. 94, alin. (1), inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili.

Dacă acel contribuabil nu mai există, fiind radiat în baza prevederilor Legii 31/1990, republicată privind societățile comerciale inspecția fiscală nu mai are obiect; la un contribuabil radiat nu mai poate fi efectuat nici controlul încrucișat.

De asemenea, susține că, o societate radiată nu mai figurează cu obligații fiscale de plată în fișa de evidență analitică pe plătitor organizată la nivelul organului de administrare fiscală aspect care rezultă și din prevederile art. 176 "Insolvabilitatea" alin. (6) din Codul de procedură fiscală potrivit căruia creanțele fiscale datorate de debitori, persoane juridice, radiate din registrele în care au fost înregistrați se scad din evidența analitică pe plătitor după radiere, indiferent dacă s-a atras sau nu răspunderea altor persoane pentru plata obligațiilor fiscale.

Contestatarul arată că, prin adresa emisă de ANAF - Cabinet Vicepreședinte, s-a urmărit o aplicare unitară a prevederilor referitoare la posibilitatea efectuării inspecției fiscale la o societate dizolvată și radiată din registrul comerțului. S-a concluzionat, având în vedere că prin încheierea de radiere, persoana juridică a încetat să mai ființeze, nemaivăzând calitatea de contribuabil, aceasta nu mai poate constitui obiect al inspecției fiscale, în condițiile art. 92 din OG nr. 92/2003, deci nu mai poate fi supusă inspecției fiscale.

Pentru motivele mai sus prezentate contestatarul consideră Deciziile de impunere emise în baza Raportului de inspecție fiscală ca fiind nelegale și solicită anularea acestora.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. - Inspectie fiscala au stabilit în sarcina PFA X reprezentata de către dl.X, pe perioada 01.10.2010-18.07.2014, TVA.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. -Inspectie fiscala , au stabilit, pe perioada 01.10.2010-18.07.2014, in sarcina PFA reprezentata de către dl. X , impozit pe venit și contributii de asigurari sociale de sanatate.

Din Raportului de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA rezulta:

Urmare verificarii deconturilor depuse de catre contribuabil pe perioada 01.10.2010 -18.07.2014(anexa nr. 7) organele de inspectie fiscală au constatat că acesta a dedus taxa pe valoarea adaugată cu cota de 24 %, aferentă achizițiilor taxabile , după cum urmează:

- prin decontul de TVA depus pentru trimestrul IV 2010, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile :
- prin decontul depus pentru trimestrul I 2011 contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;
- prin decontul depus pentru trimestrul II 2011, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;
- prin decontul depus pentru trimestrul III 2011, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;
- prin decontul depus pentru trimestrul IV 2011, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;
- prin decontul depus pentru trimestrul I 2012, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;
- prin decontul depus pentru trimestrul II 2012, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;
- prin decontul depus pentru trimestrul III 2012, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;
- prin decontul depus pentru trimestrul IV 2012, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;
- prin decontul depus pentru trimestrul I 2013, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;
- prin decontul depus pentru trimestrul II 2013, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;
- prin decontul depus pentru trimestrul III 2013 contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile reprezentând achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota 24% și suma reprezentând taxă dedusă conform art.145 și art.145¹ sau art.147 și art. 145¹;
- prin decontul depus pentru trimestrul IV 2013, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile, reprezentând achiziții de bunuri și servicii taxabile cu cota 24% și suma de reprezentand taxă dedusă conform art.145 și art.145¹ sau art.147 și art. 145¹;

-prin decontul depus pentru trimestrul I 2014, contestatarul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta bazei impozabile;

-prin decontul depus pentru trimestrul II 2014, contestatarul declara TVA de 0 lei.

În vederea efectuării inspecției fiscale și stabilirii situației fiscale reale a contribuabilului, organele de inspecție fiscală, prin invitația i-au solicitat persoanei fizice X să prezinte toate documentele contabile și fiscale precum și alte elemente justificative relevante pentru stabilirea situației fiscale.

Contribuabilul transmite prin e-mail, o cerere, înregistrată la A.J.F.P. și la structura de inspecție fiscală prin care solicită suspendarea inspecției fiscale până în luna august, pe motiv că nu se află în țară.

Organele de inspecție fiscală precizează că acțiunea de inspecție fiscală nu s-a putut efectua deoarece contribuabilul nu s-a prezentat la sediul organelor de inspecție fiscală iar la adresa menționată, contribuabilul nu a putut fi contactat; toate actele administrative fiscale înaintate către contribuabil au fost returnate de poștă și comunicate ulterior prin publicitate.

Intrucât contribuabilul nu a prezentat documentele justificative în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, în temeiul prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.6, art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA și totodată au stabilit suplimentar de plată TVA, pe perioada 01.10.2010-18.07.2014.

Cu privire la diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală, pe perioada 2010-2014, din Raportul de inspecție fiscală, rezulta:

Având în vedere că, în timpul controlului, contribuabilul nu a prezentat documentele contabile relevante pentru stabilirea situației de fapt fiscale, luând în considerare prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și dispozițiile art.6, art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, organele de inspecție fiscală au procedat, conform prevederilor art 106, alin (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală coroborat cu prevederile Ordinului 3389/2011 la estimarea și recalcularea veniturilor din activitatea desfășurată folosind metoda produsului/serviciului și a volumului.

Având în vedere nota de fundamentare privind estimarea veniturilor pe perioada 2010-2014, prin adresa înregistrată către Serviciul Registrului Contribuabili Declarații Fiscale Persoane Fizice, organele de inspecție fiscală au solicitat informații cu privire la venitul net anual, pentru perioada 2010-2014 pentru trei contribuabili care desfășoară activități comparabile cu contribuabilul, respectiv CAEN 4619.Urmare răspunsului primit organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prin estimare a bazei impozabile folosind metoda produsului/ serviciului și a volumului, respectiv au luat în calcul venitul net anual obținut în perioada 2010-2014 de trei contribuabili, înregistrați și neînregistrați în scopuri de TVA, rezultând astfel un venit mediu net impozabil, asupra căruia a aplicat cota de impozitare de 16 % prevăzută de art.43 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare pe perioada verificată.

Anul 2010

În anul fiscal 2010, PFA X a înregistrat și declarat un venit brut în sumă de..., cheltuieli în sumă de ..și un venit net în sumă de..., conform declarației înregistrată la organul fiscal teritorial.

Având în vedere aspectele menționate anterior, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea venitului net impozabil, și au stabilit baza impozabilă suplimentară și diferența de impozit pe venit de plată pe anul 2010.

Anul 2011

În anul fiscal 2011, contribuabilul a înregistrat și declarat un venit brut în sumă de ..lei, cheltuieli în sumă de ..lei și un venit net în sumă de ..lei, conform declarației înregistrată la organul fiscal teritorial .

Și pentru anul fiscal 2011, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea venitului net impozabil, rezultând o diferență de venit net impozabil și diferență de impozit pe venit aferent pe anul 2011.

Anul 2012

Pentru anul fiscal 2012, contribuabilul a fost impozitat din oficiu, prin Decizia de impunere din oficiu, emisă în baza referatului privind estimarea bazei de impunere, stabilindu-se un venit net anual și un impozit aferent.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prin estimare a venitului net impozabil, rezultând venit estimat, o diferență de venit net impozabil și diferență de impozit pe venit de plată pe anul 2012.

Anul 2013

În anul fiscal 2013 contribuabilul a înregistrat și declarat un venit brut în sumă de ...lei, cheltuieli în sumă de ...lei și un venit net în sumă de ..lei, conform declarației înregistrată la organul fiscal teritorial .

Ulterior, la data de 13.07.2014, contribuabilul depune o Declarație rectificativă prin care declară un venit brut în sumă de ...lei, cheltuieli în sumă de ...lei și un venit net...

Pentru anul fiscal 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit un venit net estimat de ...lei o diferență de venit net anual impozabil în cuantum de ..lei și diferență de impozit pe venit în sumă de ..lei.

Pe anul 2014

Pentru anul fiscal 2014, contribuabilul a fost impus în baza Referatului privind estimarea bazei de impunere, a fost emisă decizia de impunere, prin care s-a stabilit un venit net anual și impozit pe venit aferent.

Prin Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție au estimat un venit net anual, o diferență de venit net anual estimat în cuantum de ...lei și diferență de impozit pe venit în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a încălcat prevederile art. 48, alin (2), litera a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate din Raportul de inspecție fiscală, rezulta:

Urmare inspecției fiscale efectuate pe anii fiscali 2010, 2011, 2012, 2013 și 2014, organele de inspecție fiscală au stabilit venit net impozabil suplimentar pentru care, contribuabilul datorează contribuție pentru asigurările sociale de sănătate potrivit prevederilor art. 257 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul

sănătății și prevederilor art.296²¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca pe anii 2010 și 2011, contributia de asigurari sociale de sănătate a fost stabilită asupra bazei de impozitare stabilită suplimentar iar pe anii 2012,2013 și 2014, contributia stabilită suplimentar a fost calculata în baza deciziilor emise de organul fiscal competent(anexe la raportul de inspectie fiscala).

III. Luand în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de catre contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative în vigoare în perioada de impunere, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.02.2010-18.07.2014;

Referitor la obligatiile fiscale reprezentand TVA, impozit pe venit si contributi de asigurari sociale de sanatate stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., contestate de catre contribuabil, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca in mod legal si corect organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina dl. X titular al PFA, obligatii fiscale suplimentare reprezentand TVA, impozit pe venit si contributi de asigurari sociale de sanatate prin Deciziile de impunere, in conditiile in care P.F.A. X a fost radiata de la Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal in iulie 2014 , inspectia fiscala fiind efectuata in interiorul termenului de prescriptie prevazut de lege iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, P.F.A.X a fost radiata in iulie 2014, conform certificatului de radiere emis de Oficiul Registrului Comertului.

In baza avizului de inspectie fiscala, comunicat prin publicitate, P.F.A.X a făcut obiectul unei inspectii fiscale având ca obiective :

-verificarea legalitatii și conformitatii declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectie fiscala, a corectitudinii și exactitatii indeplinirii obligatiilor în legătura cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligatiilor fiscale principale privind:

-taxa pe valoarea adaugata pe perioada 01.10.2010 -18.07.2014;

-impozit pe venit pe perioada 01.02.2010 -18.07.2014;

-contributii de asigurari sociale de sănătate pe perioada 01.02.2010 - 18.07.2014;

-verificarea modului de organizare și conducere a evidentei fiscale și contabile;

-verificarea respectarii prevederilor legislatiei fiscale și contabile;

-verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezinta interes pentru aplicarea legislatiei fiscale și contabile.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au intocmit Raportul de inspectie fiscala in baza caruia au fost emise Deciziile de impunere.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina PFA X, TVA de plata, pe perioada 01.10.2010-18.07.2014.

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA declarata de catre contribuabil prin deconturile de TVA depuse pe perioada verificata, in temeiul prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in conditiile in care in timpul controlului contribuabilul nu a prezentat documentele privind achizitia de bunuri si servicii pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina PFA X prin reprezentant, impozit pe venit si contributi de asigurari sociale de sanatate, pe perioada 01.02.2010-18.07.2014.

Organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de impozit pe venit pe perioada verificata urmare estimarii veniturilor realizate de catre contribuabil in conditiile in care in timpul controlului contribuabilul nu a prezentat documente din evidenta contabile din care sa rezulte veniturile realizate.

Impozitul pe venit suplimentar a fost stabilit in conformitate cu prevederile art.48 coroborat cu prevederile art.43 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contributia de asigurari sociale de sanatate a fost stabilita suplimentar asupra veniturilor impozabile stabilite suplimentar prin estimare, in conformitate cu prevederile art. 257 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății și art.296²¹ alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

In contestatia formulata, dl.X titular al PFA sustine ca actele administrativ fiscale contestate sunt netemeinice și nelegale pe motiv ca PFA X a încetat sa mai existe din iulie 2014 astfel cum rezulta și din Certificatul de radiere emis de ORC; invoca în susținere dispozitiile art.90 alin.(1)-(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare.

De asemenea, contestatarul sustine ca o societate radiata din Registrul Comerțului nu mai are calitatea de contribuabil, motiv pentru care nu mai poate fi supusa unei inspectii fiscale sau a unui control incrucisat, in baza prevederilor OG 92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala , art. 94, alin. (1), inspectia fiscala având ca obiect verificarea legalității si conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de către contribuabili.

Daca acel contribuabil nu mai exista, fiind radiat in baza prevederilor Legii 31/1990, republicata privind societățile, inspectia fiscala nu mai are obiect;la un contribuabil radiat nu mai poate fi efectuat nici controlul incrucisat.

În ceea ce privește efectele radierii din registrul comertului a Persoanei Fizice Autorizate X din iulie 2014 mentionam:

În speta, trebuie retinut ca regimul juridic al personalitatii, respectiv al persoanelor fizice , care potrivit legii fiscale sunt subiecte de drept fiscal, face obiectul dreptului comun, reglementat de Codul civil.

Cum legea fiscala nu reglementeaza un regim specific, rezulta ca regimul instituit de dreptul comun completeaza corespunzător dispozitiile legii fiscale .

Astfel se retine ca, potrivit art.17 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile și completarile ulterioare:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

“(1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administrației publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii.”

Ceea ce interesează prin prisma problematicei supuse analizei este regimul încetării existenței persoanei, regim pe care dreptul comun îl reglementează diferit în cazul celor două categorii de persoane respectiv persoana juridică și persoana fizică.

În ceea ce privește persoana juridică relevante sunt prevederile art.244 și art.251 din Codul civil aprobat prin Legea nr.287/2009, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

- art.244

“Persoana juridică încetează, după caz, prin constatarea ori declararea nulității, prin fuziune, divizare totală, transformare, dizolvare sau desființare ori printr-un alt mod prevăzut de actul constitutiv sau de lege.”

- art.251

“(1) Persoanele juridice supuse înregistrării încetează la data radierii din registrele în care au fost înscrise.

(2) Celelalte persoane juridice încetează la data actului prin care s-a dispus încetarea sau, după caz, la data îndeplinirii oricărei alte cerințe prevăzute de lege.”

În ceea ce privește persoana fizică, a cărei calitate de a fi subiect individual de drept este dată de capacitatea de folosință, noțiune care semnifică aptitudinea persoanei fizice de a avea drepturi și obligații, relevante fiind dispozițiile art.35 din Codul civil potrivit cărora:

“Capacitatea de folosință începe la nașterea persoanei și încetează odată cu moartea acesteia.”

Mai mult, referitor la persoana fizică autorizată luând în considerare dispozițiile art.34 din Codul civil potrivit cărora:

“Capacitatea de folosință este aptitudinea persoanei de a avea drepturi și obligații civile.”

rezultă că, indiferent de natura drepturilor și obligațiilor, fie că acestea sunt de natură profesională sau sunt de natură fiscală, suntem în situația aceluiași subiect de drept, care este însăși persoana fizică.

Faptul că persoana fizică autorizată, nu formează un subiect de drept distinct de persoana fizică care desfășoară o activitate în una din formele prevăzute de lege, rezultă și din prevederile art.31 și art.32 din Codul civil, referitoare la patrimoniul persoanei fizice, potrivit cărora:

- art.31

“(1) Orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia.

(2) Acesta poate face obiectul unei diviziuni sau unei afectățiuni numai în cazurile și condițiile prevăzute de lege.

(3) Patrimoniile de afectățiune sunt masele patrimoniale fiduciare, constituite potrivit dispozițiilor titlului IV al cărții a III-a, cele afectate exercitării unei profesii autorizate, precum și alte patrimonii determinate potrivit legii.

- art.32

(1) În caz de diviziune sau afectățiune, transferul drepturilor și obligațiilor dintr-o masă patrimonială în alta, în cadrul aceluiași patrimoniu, se face cu respectarea condițiilor prevăzute de lege și fără a prejudicia drepturile creditorilor asupra fiecărei mase patrimoniale.

(2) În toate cazurile prevăzute la alin. (1), transferul drepturilor și obligațiilor dintr-o masă patrimonială în alta nu constituie o înstrăinare.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca, toate drepturile și obligațiile unei persoane fizice, indiferent ca se nasc din raporturi juridice civile, profesionale, fiscale etc. sunt ale persoanei fizice, între care unele sunt "afectate", legate deci de activitatea economică desfășurată.

Încetarea existenței unui contribuabil la data radierii se aplică doar în cazul persoanelor juridice supuse înregistrării. Per a contrario, această regulă nu se aplică celorlalte persoane juridice și nici persoanelor fizice autorizate care potrivit legii, se înscriu în registrul comerțului: persoana fizică autorizată își încetează existența prin moarte (deces);

De asemenea, din prevederile legale enunțate rezultă că radierea unei persoane fizice autorizate din registrul comerțului înseamnă doar scoaterea acesteia din registrul profesioniștilor.

La art.2324 din Codul civil se prevede:

“(1) Cel care este obligat personal răspunde cu toate bunurile sale mobile și imobile, prezente și viitoare. Ele servesc drept garanție comună a creditorilor săi.

2) Nu pot face obiectul garanției prevăzute la alin. (1) bunurile insesizabile.

(3) Creditorii ale căror creanțe s-au născut în legătură cu o anumită diviziune a patrimoniului, autorizată de lege, trebuie să urmărească mai întâi bunurile care fac obiectul acelei mase patrimoniale. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru satisfacerea creanțelor, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului.

(4) Bunurile care fac obiectul unei diviziuni a patrimoniului afectate exercițiului unei profesii autorizate de lege pot fi urmărite numai de creditorii ale

căror creanțe s-au născut în legătură cu profesia respectivă. Acești creditori nu vor putea urmări celelalte bunuri ale debitorului.”

In speta sunt incidente si prevederile art.20 din OUG nr.44/2008 privind desfasurarea activitatii economice de catre persoanele fizice autorizate, intreprinderile individuale si intreprinderile familiale, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Titularul PFA răspunde pentru obligațiile asumate în exploatarea întreprinderii economice cu bunurile din patrimoniul de afectatiune. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru satisfacerea creanțelor, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului. Dispozițiile art. 31, 32 și ale art. 2.324 alin. (3) din Codul civil sunt aplicabile.

(2) În caz de insolvență, PFA va fi supusă procedurii simplificate prevăzute de Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare.”

Potrivit prevederilor legale enuntate, titularul PFA, in speta dl.X raspunde pentru obligatiile neachitate de Persoana Fizica Autorizata cu bunurile din patrimoniul de afectatiune si in completare cu celelalte bunuri din patrimoniul personal chiar daca contribuabilul PFA X a fost radiat de Oficiul Registrului Comertului iar obligatiile fiscale datorate bugetului de stat se vor recupera de la Persoana Fizica X, in calitate de persoana fizica titulara a PFA X.

In Sentinta civila pronuntata de Tribunalul, se mentioneata ca, contribuabilul PFA X a incetat sa existe ca subiect de drept din iulie 2014 cand persoana fizica autorizata a fost radiata prin Rezolutia emisa de ONRC-Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul .In acest sens s-a emis certificatul de radiere.

Instanta de judecata facand referire la prevederile art.20 alin.(1) din OUG nr.44/2008 privind desfasurarea activitatii economice de catre persoanele fizice autorizate, intreprinderile individuale si intreprinderile familiale, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntat, precizeaza ca:

“In momentul radierii persoanei fizice autorizate, in temeiul art.32 Cod civil a operat transmisiunea patrimoniului de afectatiune catre persoana fizica titular al PFA.

Prin urmare in mod corect organul fiscal a comunicat deciziile de impunere catre persoana fizica X in calitate de titular al PFA si de titular al fostului patrimoniu de afectatiune al intreprinderii economice.”

Astfel, se retine ca , in ceea ce priveste urmarirea si realizarea obligatiilor fiscale ale persoanei fizice radiate din registrul comertului se face in primul rand pe seama bunurilor din patrimoniul de afectatiune al persoanei fizice autorizate iar in situatia in care acesta nu exista sau nu mai sunt suficiente pentru acoperirea obligatiilor respective, urmarirea se va face asupra celorlalte bunuri din patrimoniul personal al persoanei fizice.

Cu privire la inregistrarea in registrul comertului in Legea nr.359/2004 privind simplificarea formalităților la înregistrarea în registrul comerțului a persoanelor fizice, asociațiilor familiale și persoanelor juridice, înregistrarea fiscală a acestora, precum și la autorizarea funcționării persoanelor juridice, care prevede:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

-art.2

“Societățile comerciale, societățile și companiile naționale, grupurile de interes economic, grupurile europene de interes economic, regiile autonome și organizațiile cooperatiste, sucursalele înființate de acestea, precum și alte persoane juridice care se înregistrează în registrul comerțului potrivit unor acte normative speciale sunt denumite în sensul prezentei legi solicitanți.

-art.3

“(1) Înmatricularea persoanelor fizice autorizate, a întreprinderilor individuale și a întreprinderilor familiale în registrul comerțului și înregistrarea fiscală a acestora se fac pe baza rezoluției directorului oficiului registrului comerțului de pe lângă tribunal, potrivit legii speciale, fără a fi necesară pronunțarea de către judecătorul delegat a încheierii prevăzute la [art. 6](#) alin. (1) din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

-art.6

“(1) Prin înregistrarea în registrul comerțului se înțelege înmatricularea persoanelor fizice, asociațiilor familiale și persoanelor juridice prevăzute la [art. 2](#), înscrierea de mențiuni, precum și înregistrarea altor operațiuni care, potrivit legii, se menționează în registrul comerțului.

(4) Solicitanții prevăzuți la [art. 2](#) dobândesc personalitate juridică, conform legii, de la data înregistrării în registrul comerțului a încheierii judecătorului-delegat, prin care se dispune autorizarea constituirii și înmatricularea, dacă legea nu dispune altfel.”

In speta sunt incidente si prevederile art.72 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare la data inregistrarii persoanei fizice autorizate , potrivit carora:

-art.72

“(1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală este:[...]

b) pentru comercianți, persoane fizice și juridice, precum și pentru alte entități care se înregistrează potrivit legii speciale la registrul comerțului, codul unic de înregistrare atribuit potrivit legii speciale;

c) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, cu excepția celor prevăzute la lit. b), codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal;

d) pentru persoanele fizice, altele decât cele prevăzute la lit. c), codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;[...]

(2) În scopul administrării impozitului pe venit, în cazul persoanelor fizice care sunt contribuabili potrivit titlului III privind impozitul pe venit din Codul fiscal, codul de identificare fiscală este codul numeric personal.”

Conform pct.4.1 si pct.5.1 din Anexa 1 la OMFP nr.1346/2006 privind aprobarea procedurii de atribuire a codului de inregistrare fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere, a Procedurii de modificare a domiciliului fiscal pentru asocierile si alte entitati fara personalitate juridica, precum si a modelului unor formulare :

“4.1. Codul de înregistrare fiscală este utilizat de contribuabilii definiți potrivit pct. 1, în relația cu organul fiscal competent și cu ceilalți contribuabili, numai în legătură cu activitatea economică autorizată desfășurată sau cu profesia liberă exercitată.[...]”

5.1. Pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale potrivit reglementărilor în domeniul impozitului pe venit datorat pentru veniturile proprii, codul de identificare fiscală utilizat de persoanele fizice este codul numeric personal, potrivit [art. 69](#) alin. (1) lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca persoanele fizice autorizate nu dobandesc statutul de persoana juridica prin inregistrarea in registrul comertului ci sunt inmatriculate potrivit cerintelor legale.

Dupa radierea din registrul comertului, persoanele fizice autorizate nu se scad din evidentele organului fiscal decat dupa achitarea tuturor obligatiilor fiscale.

Art.176 alin.(6) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data radierii, potrivit caruia:

“ (6) Creanțele fiscale datorate de debitori, persoane juridice, radiate din registrele în care au fost înregistrați potrivit legii se scad din evidența analitică pe plătitor după radiere, indiferent dacă s-a atras sau nu răspunderea altor persoane pentru plata obligațiilor fiscale, în condițiile legii.” invocat de catre contestatar , nu este aplicabil cauzei in speta deoarece legiuitorul face referire la creante fiscale datorate de debitori, persoane juridice insa PFA X nu indeplineste statutul de persoana juridica inregistrata in registrul comertului potrivit Legii nr.31/1990 privind societatile.

In speta, se retine ca persoana fizica X, titular al PFA X, a fost inregistrata la organul fiscal teritorial cu codul numeric personal .

Urmare radierii de la NRC-Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunalul in iulie 2014 a PFA X, contribuabilul X, inregistrat la organul fiscal teritorial cu cod numeric personal, are capacitate de exercitiu restransa , respectiv datoreaza impozitele si taxele pentru activitatea desfasurata pana la data radierii- in cauza dedusa judecatii pana in iulie 2014.

Dupa cum s-a aratat si mai sus Deciziile de impunere prin care s-au stabilit obligatiile fiscale, contestate, au fost emise CNP al dlui X, pe perioada 01.10.2010-18.07.2014, respectiv 01.02.2010-18.07.2014.

De asemenea la art.90 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016, invocat de catre contestatar, se prevede ca:

“(1) Radierea înregistrării fiscale reprezintă activitatea de retragere a codului de identificare fiscală și a certificatului de înregistrare fiscală.[...]”

(3) Radierea înregistrării fiscale se efectuează din oficiu, de către organul fiscal central, în cazul decesului persoanei fizice sau, după caz, încetării existenței persoanei juridice potrivit legii.

(4) Codul de identificare fiscală retras ca urmare a radierii înregistrării fiscale poate fi utilizat ulterior radierii numai pentru îndeplinirea, de către succesorii persoanelor/entităților care și-au încetat existența, a obligațiilor fiscale aferente perioadelor în care persoana/entitatea a avut calitatea de subiect de drept fiscal.”

Prin urmare, argumentul contestatarului potrivit caruia PFA X în lipsa capacității de exercițiu nu poate fi titulara de drepturi și obligații pe motiv că a fost radiată conform rezoluției directorului ORC nu este întemeiat, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate .

Astfel, în virtutea principiului general de drept *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (unde legea nu distinge nici noi nu trebuie să distingem) până la împlinirea termenului de prescripție , autoritatea fiscală are dreptul de a verifica modul de stabilire și declarare a obligațiilor fiscale de către PFA X, indiferent dacă a fost radiat sau nu.

La art.85 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare până la data de 31.12.2015 (art.93 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală în vigoare începând cu data de 01.01.2016) se prevede:

“(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile [art. 95](#) alin. (4) și [art. 102](#) alin.

(2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Potrivit art.86 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare până la data de 31.12.2015 (art.95 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală în vigoare începând cu data de 01.01.2016):

“(4) Declarația fiscală întocmită potrivit [art. 82](#) alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.”

La art.90 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare până la data de 31.12.2015 (art.94 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală în vigoare începând cu data de 01.01.2016) se prevede:

“(1)Cuantumul creanțelor fiscale se stabilește sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția cazului în care stabilirea a avut loc ca urmare a unei inspecții fiscale sau a unei verificări a situației fiscale personale.[...]”

(3) Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale sau ca urmare a inspecției fiscale ori a verificării situației fiscale personale)”*

La art.347 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale în vigoare la data când au început sa curga.”

Potrivit art.91, art.92 si art.93 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,cu modificarile și completarile ulterioare :

- art.91

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit [art. 23](#), dacă legea nu dispune altfel.

-art.92

“(1) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;[...]

(2) Termenele de prescripție prevăzute la [art. 91](#) se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale;[...]

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.

-art.93

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emiterie a titlului de creanță fiscală.”

Din dispozițiile legale mai sus citate, se retine ca prevederile legale care reglementeaza prescripția extinctivă sunt imperative , acestea limitand perioada de timp in care se poate valorifica un drept.

Prescripția dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator momentului in care s-a constituit baza de impunere a obligatiei fiscale , moment care determina si nasterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina si pretinde plata obligatiei fiscale respective.

In conformitate cu prevederile art 83 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

“(1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o declarație de impunere la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.”

In ceea ce priveste TVA in speta sunt aplicabile prevederile art.156² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Persoanele înregistrate conform [art. 153](#) trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.”

iar în conformitate cu prevederile art.156¹ din același act normativ:

“(1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform [art. 132](#) și [133](#), dar care dau drept de deducere conform [art. 145](#) alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca dreptul de creanță fiscală se naște la momentul prevăzut de lege pentru depunerea declarației de impunere.

Astfel se reține ca, Declarația privind venitul realizat pe anul 2010 se depune la organul fiscal teritorial până la data de 25 mai 2011 iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la 01.01.2012 și se încheie la 31.12.2016 .

În ceea ce privește TVA , în speta se reține ca perioada fiscală este trimestrul calendaristic astfel ca contribuabilul PFA X pentru perioada octombrie 2010-decembrie 2010, avea obligația de a depune decontul de TVA până la data de 25.01.2011, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale începe să curgă de la 01.01.2012 și se încheie la 31.12.2016 .

Potrivit prevederilor art.117 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

“(1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.”

In speta se reține ca, in baza avizului de inspectie fiscală, comunicat prin publicitate, P.F.A. X a făcut obiectul unei inspectii fiscale având ca obiective :

-verificarea legalitatii și conformitatii declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectie fiscala, a corectitudinii și exactitatii indeplinirii obligatiilor în legătura cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligatiilor fiscale principale privind:

-taxa pe valoarea adaugata pe perioada 01.10.2010 -18.07.2014;

-impozit pe venit pe perioada 01.02.2010 -18.07.2014;

-contributii de asigurari sociale de sănătate pe perioada 01.02.2010 - 18.07.2014;

-verificarea modului de organizare și conducere a evidentei fiscale și contabile;

-verificarea respectarii prevederilor legislatiei fiscale și contabile;

-verificarea altor aspecte relevante pentru impozitare, dacă prezinta interes pentru aplicarea legislatiei fiscale și contabile.

Se reține ca la cererea contribuabilului, transmisa prin e-mail, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P., prin Decizia de suspendare au dispus suspendarea inspectiei fiscale în temeiul prevederilor art.127 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare , data reluării inspectiei fiscale urmând a fi comunicata în conformitate cu prevederile art.127 alin.(6) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare.

Inspectia fiscala a fost reluata prin comunicarea reluării inspectiei fiscale înregistrată la A.J.F.P., comunicata prin publicitate și considerată comunicata în termen de 15 zile de la publicare,.Inspectie fiscala a început, după cum rezulta din procesul verbal de constatare cu privire la data inceperii inspectiei fiscale, întocmit de organele de inspectie fiscala în conditiile în care s-a constatat ca , contribuabilul nu deține Raport unic de control.

Astfel, luând în considerare prevederile legale mai sus enuntate și documentele existente la dosarul cauzei se reține ca inspectia fiscala a fost efectuata conform legii, în cadrul termenului de prescriptie a dreptului organelor fiscale de a stabili creante fiscale.

Argumentul contestatarului potrivit caruia, o societate înregistrată în baza prevederilor Legii 31/1990, republicata, privind societățile, radiata din Registrul Comerțului nu mai are calitatea de contribuabil, motiv pentru care nu mai poate fi supusa unei inspectii fiscale sau a unui control încrucișat, in baza prevederilor OG 92/2003 , republicata, privind Codul de procedura fiscala ,art. 94, alin. (1), nu poate fi retinut în solutionarea favorabila a contestatiei deoarece Persoana Fizica Autorizata nu poate fi asimilata cu o societate care este persoana juridica, care potrivit art.251 din Codul civil, mai sus enuntat „încetează la data radierii din registrele în care a fost înregistrata”

După cum s-a arătat si mai sus radierea unei persoane fizice autorizate din registrul comertului inseamna doar scoaterea acesteia din registrul profesionistilor iar în speta, persoana fizica X, titular al PFA X, a fost înregistrata la organul fiscal teritorial cu codul numeric personal .

Invocarea de catre contribuabil a prevederilor Legii nr.85/2006 privind procedura insolventei este eronata deoarece P.F.A. X nu s-a declarat si nu s-a înregistrat in procedura insolventei.

In sensul art.3 din Legea nr.85/2006 privind procedura insolventei “ *insolvența este acea stare a patrimoniului debitorului care se caracterizează prin insuficiența fondurilor bănești disponibile pentru plata datoriilor certe, lichide și exigibile*”

iar in conformitate cu prevederile art.27 din acelasi act normativ:

“(1) Debitorul aflat în stare de insolvență este obligat să adreseze tribunalului o cerere pentru a fi supus dispozițiilor prezentei legi, în termen de maximum 30 de zile de la apariția stării de insolvență.”

Astfel, urmare radierii de la NRC-Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal a PFA X, contribuabilul X, inregistrat la organul fiscal teritorial cu cod numeric personal, are capacitate de exercitiu restransa , respectiv datoreaza impozitele si taxele pentru activitatea desfasurata pana la data radierii respectiv 18.07.2014.

Având în vedere ca inspectia fiscala a fost efectuata în cadrul termenului de prescriptia a dreptului organelor fiscale de a stabili creante fiscale se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au intocmit Raportul de inspectie fiscala în baza caruia au emis Deciziile de impunere prin care s-au stabilit obligatiile fiscale, in sarcina d-lui X, CNP , pe perioada 01.10.2010-18.07.2014, respectiv 01.02.2010-18.07.2014, anterior radierii PFA X din Oficiul Registrului Comertului de pe langa Tribunal.

Referitor la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, contestata de catre contribuabil, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta:

Organele de inspectie fiscala ,urmare verificarii deconturilor depuse de catre PFA X, pe perioada 01.10.2010 -18.07.2014, au constatat că aceasta a dedus taxa pe valoarea adaugată cu cota de 24 % , , aferentă achizițiilor taxabile .

Se reține ca în timpul inspectie fiscale, PFA X nu a prezentat documentele contabile (facturi, Registrul de incasari și plati, Registrul inventar) la solicitarea organelor de inspectie fiscala motiv pentru care, în temeiul prevederilor art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA declarata de către contribuabil prin deconturile de TVA depuse pe perioada 01.10.2010-18.07.2014.

Se reține astfel ca, in speta nu s-a efectuat ajustarea TVA în conditiile art.138 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare, așa cum sustine contestatarul în contestatia formulata, motiv pentru care argumentul contestatarului potrivit caruia „conditia pentru ajustare este reprezentata de situatia în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului și nu de dizolvarea urmata de radierea acestuia” este neintemeiat și nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei.

În drept, pe perioada 01.10.2014-18.07.2014 sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , cu modificat'riile și completarile ulterioare, potrivit cărora:

-art.145

“(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) operatiuni taxabile;”

-art.146

“Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (19);”

Conform prevederilor pct.45 alin.(2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare :

”Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie îndeplinite conditiile si formalitatile prevazute la art. 145 - 147¹ din Codul fiscal.“

Iar potrivit pct.46 din acelasi act normativ:

“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca, persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii daca sunt indeplinite, cumulativ, doua conditii si anume: achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sa aiba la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Se retine ca justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al facturii sau a altor documente prevazute de lege.

In conditiile in care in timpul controlului sau la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documentele de achizitie a bunurilor , serviciilor(facturile in original) , nu se poate verifica daca sunt indeplinite conditiile de deductibilitate a TVA declarata prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial, pe perioada verificata.

Cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA , 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(par.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(par.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(par.29 din hotarare).

La contestatia formulata, contestatarul nu anexeaza documente (facturile in original) din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art.64, art.72 si art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

-art.64

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

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

-art.72

“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

“(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.”

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 și 24 din cazul C-110/94 (INZO) și paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că, este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii .

Jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii iar autoritățile fiscale au dreptul să refuze permiterea dreptului de deducere în cazurile în care se stabilește, pe baza unor dovezi obiective, că acest drept s-a exercitat în mod fraudulos.

În conformitate cu prevederile art.269 și art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

- art.269

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

-art.276

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuțerniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

În condițiile în care societatea contestată nu a prezentat la dosarul cauzei documente suplimentare din care să rezulte o altă situație fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală iar pentru determinarea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere informațiile din baza de date ANAF , se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA pe motivul neîndeplinirii condițiilor legale de acordare a dreptului de deducere a TVA prevăzute la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679.

Cu privire la impozitul pe venit stabilită suplimentar de plata de către organele de inspectie fiscala, pe perioada 2010-2014, prin Decizia de impunere, din documentele existente la dosarul cauzei se reține ca în timpul controlului, contribuabilul nu a prezentat documentele contabile relevante pentru stabilirea situației de fapt fiscale.

În aceste condiții, în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și dispozițiile art.6, art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala coroborat cu dispozițiile art. 106 alin (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala și prevederile Ordinului 3389/2011, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea veniturilor din activitatea desfășurată folosind metoda produsului/serviciului și a volumului luând în considerare informațiile transmise de Serviciul Registru Contribuabili Declarații Fiscale Persoane Fizice, cu privire la venitul net anual, pentru perioada 2010-2014, pentru trei contribuabili care desfășoară activități comparabile cu contribuabilul, respectiv CAEN 4619, astfel:

-În anul fiscal 2010, conform informațiilor din baza de date ANAF a rezultat ca PFA Xa înregistrat și declarat un venit brut, cheltuieli și un venit net, conform declarației înregistrată la organul fiscal teritorial.

Urmare estimării venitului net în baza datelor transmise de Serviciul Registru Contribuabili Declarații Fiscale Persoane Fizice, organele de inspectie fiscala au determinat un venit net și au stabilit baza impozabila și diferența de venit net impozabil precum și diferență de impozit pe venit.

- In anul fiscal 2011, din informațiile existente în baza de date ANAF rezulta ca contribuabilul a înregistrat și declarat un venit brut, cheltuieli și un venit net, conform declarației înregistrată la organul fiscal teritorial.

Urmare estimării venitului net pe anul 2011, în baza datelor transmise de Serviciul Registru Contribuabili Declarații Fiscale Persoane Fizice, organele de inspectie fiscala au determinat un venit net suplimentar și diferență de venit net impozabil și o diferență de impozit pe venit.

-Pentru anul fiscal 2012, contribuabilul a fost impozitat din oficiu, prin Decizia de impunere din oficiu, emisă în baza referatului privind estimarea bazei de impunere, stabilindu-se un venit net anual și un impozit aferent.

Organele de inspectie fiscală au procedat la stabilirea prin estimare a venitului net impozabil, în baza datelor transmise de Serviciul Registru Contribuabili Declarații Fiscale Persoane Fizice, și au determinat diferență de venit net impozabil și diferență de impozit pe venit.

-În anul fiscal 2013, din informațiile existente în baza de date ANAF, a rezultat ca, contribuabilul a înregistrat și declarat un venit brut, cheltuieli și un venit net, conform declarației înregistrată la organul fiscal teritorial.

Ulterior, contribuabilul depune o Declarație rectificativă prin care declară un venit brut în sumă de..., cheltuieli în sumă de ..lei și un venit net în sumă de ...lei.

Urmare estimării venitului net, în baza datelor transmise de Serviciul Registru Contribuabili Declarații Fiscale Persoane Fizice, organele de inspectie fiscala au determinat o diferență de venit net anual impozabil și o diferență de impozit pe venit.

-Pentru anul fiscal 2014, contribuabilul a fost impus în baza Referatului privind estimarea bazei de impunere, fiind emisă decizia de impunere prin care organele fiscale au stabilit un venit net anual și impozit pe venit.

Urmare estimarii venitului net, în baza datelor transmise de Serviciul Regstru Contribuabili Declarații Fiscale Persoane Fizice, organele de inspectie fiscala au determinat o diferență de venit net și o diferență de impozit.

Cu privire la stabilirea venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, la art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata, se prevede:

“(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. 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.[...]

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

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

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în [titlul II](#), după caz;

c¹) să respecte regulile privind deducerea cheltuielilor reprezentând investiții în mijloace fixe pentru cabinetele medicale, în conformitate cu prevederile [art. 24](#) alin. (16);

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;

4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor [capitolului III](#) din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator.[...]

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale.[...]

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

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

Potrivit Ordinului nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

“Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați, potrivit prevederilor art. 48 alin. (8) din [Legea nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, denumită în continuare lege, să organizeze și să conducă evidența contabilă în partidă simplă.

11. Evidența contabilă în partidă simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice.

12. În conformitate cu prevederile legale evidența contabilă în partidă simplă se ține în limba română și în moneda națională.

13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

17. Documentele contabile - jurnale, fișe etc. - servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.[...]

Contribuabilii au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului: la începutul activității; cel puțin o dată pe an; la încetarea activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

Inventarierea se face în conformitate cu normele privind organizarea și efectuarea inventarierii, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.

20. Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b) și Registrul-inventar (cod 14-1-2/a) au regim de înregistrare la organele fiscale. Acestea se numerotează, se șnuruiesc și se parafează înainte de depunerea lor la organele fiscale pentru înregistrare.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că 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.

Având în vedere că, contestatarul în timpul controlului nu a prezentat documente justificative, întocmite potrivit normelor mai sus enunțate, din care să rezulte veniturile realizate, cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, veniturile nete realizate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor din activitatea desfășurată folosind metoda produsului/serviciului și a volumului, luând în considerare informațiile transmise de Serviciul Registrul Contribuabili Declarații Fiscale Persoane Fizice, cu privire la venitul net anual, pentru perioada 2010-2014, pentru trei contribuabili care desfășoară activități comparabile cu contribuabilul, respectiv CAEN 4619, în conformitate cu prevederile art. 106 alin (1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și prevederile Ordinului 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

În contestația formulată, contestatarul nu contestă modul de calcul al impozitului pe venit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere.

De asemenea, la contestația formulată contestatarul nu a prezentat documente suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În aceste condiții se reține că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit, pe perioada verificată diferența de venit net impozabil și diferența de impozit pe venit.

Cu privire la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestată de către dl. X, din documentele

existente la dosarul cauzei rezulta ca acestea au fost stabilite, asupra veniturilor nete impozabile stabilite suplimentar pe anii fiscali 2010, 2011, 2012, 2013 și 2014.

Contributia de asigurări sociale de sănătate a fost stabilita în conformitate cu prevederile art. 257 alin.(2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, pe perioada 2010-2011, potrivit caruia:

(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la [art. 213](#) alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;”

Pe perioada 2012-18.07.2014, contribuția de asigurări sociale de sănătate a fost stabilita în conformitate cu prevederile art.296²¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata de O.U.G. nr.125/2011 , potrivit caruia

„1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:[...]

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;[...]

(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la [art. 296²¹](#) alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”

iar în conformitate cu prevederile 296¹⁸ din același act normativ:

“ (3) Cotele de contribuții sociale obligatorii sunt următoarele:

b) pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate:

b¹) 5,5% pentru contribuția individuală;”

Din documentele existente la dosarul cauzei, în raport de prevederile legale mai sus enunțate și venitul impozabil stabilit suplimentar se reține ca pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au stabilit contributiile de asigurari sociale astfel:

- ...lei pe anul 2010 asupra diferentei de baza impozabila stabilita suplimentar ;
- ...lei pe anul 2011 asupra diferentei de baza impozabila stabilita suplimentar;
- ...lei pe anul 2012 asupra diferentei de baza impozabila stabilita suplimentar;
- ...lei pe anul 2013 asupra diferentei de baza impozabila stabilita suplimentar;
-lei pe anul 2014 asupra diferentei de baza impozabila stabilita suplimentar;

In contestatia formulata, contestatarul nu contesta modul de calcul al contributiilor de asigurari sociale de sanatate stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.

De asemenea, la contestatia formulata contestatarul nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

In aceste conditii se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit , pe perioada 01.02.2010-18.07.2014 diferenta de contributii de asigurari sociale de sanatate asupra bazei impozabile stabilita suplimentar.

Potrivit art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza.”

Iar potrivit art.7 din acelasi act normativ

“(2) Organul fiscal este îndreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

La art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Din prevederile legale enuntate se retine ca 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;

Totodata, in conformitate cu prevederile art.64 si 72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mai sus enuntate, contribuabilul are obligatia să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri iar organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.

Se retine ca, in conformitate cu prevederile art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal iar organul fiscal are sarcina sa motivele actele administrativ fiscale emise pe baza de probe.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate în speta, documentele existente la dosarul contestației precum și faptul că argumentele prezentate de către contestatar nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală iar la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă situație de fapt fiscală decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“Contestația poate fi respinsă ca:

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

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de către dl. X titular al PFA împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice prin care s-a stabilit în sarcină TVA și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice prin care s-au stabilit în sarcină impozit pe venit și contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală se,

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de către dl.X în calitate de titular al PFA, înregistrată la D.G.R.F.P., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice și Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice cu privire la obligațiile fiscale, care se compun din:

- TVA;
- impozit pe venit;
- contribuții de asigurări sociale de sănătate;

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul în termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.