

079810NT

Direcția Generală a Finanțelor Publice a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../06.08.2010 înregistrată la direcție sub nr. .../09.08.2010, cu privire la contestația formulată de **P.F. XX**.

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../30.07.2010, a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual nr. .../28.06.2010 și Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual nr. .../28.06.2010 și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- .. lei – impozit pe venit;
- .. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .. lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- .. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată de plată.

Constatând ca în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și alin.(2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice este competentă să soluționeze contestația formulată de P.F. XX.

I. Petentul formulează contestație împotriva **Deciziilor de impunere nr. .../28.06.2010** și a Raportului de inspecție fiscală nr. .../28.06.2010 ce a stat la baza emiterii acestor decizii de impunere, arătând următoarele:

A desfășurat activitate de comerț începând cu data de 02.05.2006 când a adus primele materiale pentru începerea activității. Data până la care a desfășurat activitate a fost 15.09.2007, dată după care magazinul a fost închis din motive de sănătate.

La data de 15.09.2007 valoarea mărfii cu adaos comercial care a rămas nevândută era de ..lei pentru care a tăiat monetar pe data de 22.12.2007, „punând el banii.” Din acest total valoarea mărfii care era expirată a fost de .. lei. O parte din materialele nevândute le-a folosit el iar o parte le mai are și astăzi (cuie, polistiren, dibluri, vopsea, tablă).

Pentru erorile din înregistrarea monetarelor, facturilor și a chitanțelor petentul prezintă următoarele explicații:

- la data de 24.05.2006 a eliberat chitanța cu nr. .. și factura cu nr. .. cu suma de .. lei pentru care a eliberat marfa în 3 zile, sumele de bani fiind primite când a trecut sumele în monetare, respectiv monetarele nr. .../11.05.2006 cu suma de .. lei, nr. .../15.05.2006 cu suma de .. lei și nr. .../16.05.2006 cu suma de .. lei, monetare înregistrate în Registru – jurnal de încasări și plăți;
- la data de 25.05.2006 a eliberat chitanța cu nr. .. și factura cu nr. .. cu suma de .. lei pentru care a eliberat marfa în 2 zile, sumele de bani fiind primite când a trecut sumele în monetare, respectiv monetarele nr. .../22.05.2006 cu suma de ..lei și nr. .../25.05.2006 cu suma de ... lei, monetare înregistrate în Registru – jurnal de încasări și plăți;
- la data de 28.06.2006 a întocmit două monetare, monetarul cu nr. .. pentru suma de .. lei și monetarul cu nr. .. pentru suma de .. lei, deoarece monetarul cu nr. .. a fost înregistrat la 2 ore de la închiderea magazinului;
- la data de 18.07.2006 a eliberat factura cu nr. .. în valoare de .. lei pentru a care „a pus el banii” și a întocmit monetarul nr. .. în valoare de .. lei din care .. lei reprezintă contravaloarea facturii. Chitanța cu nr. .. în valoare de .. lei a fost eliberată la data de 26.07.2006 când a primit banii;
- la data de 26.07.2006 a eliberat factura cu nr. .. în valoare de .. lei pentru a care „a pus el banii” și a întocmit monetarul nr. .. în valoare de .. lei, iar chitanța cu nr. ... a fost eliberată la data de 23.08.2006 când a primit banii;

- la data de 02.09.2006 a primit suma de .. lei conform monetarului nr. ..., apoi la data de 05.09.2006 a primit și suma de .. lei și a emis chitanța cu nr. .. și factura cu nr. .. în valoare de .. lei;
- la data de 24.10.2006 a întocmit monetarul cu nr. .. în valoare de .. lei pentru care „a pus el banii” și a eliberat factura cu nr. .. în valoare de .. lei, iar chitanța cu nr. .. a fost eliberată la data de 17.11.2006 când a primit banii;
- la data de 19.03.2007 a întocmit monetarul cu nr. .. în valoare de .. lei pentru care „a pus el banii” și a eliberat factura cu nr. ..., iar chitanța cu nr. .. a fost eliberată la data de 12.04.2007 când a primit banii;
- la data de 31.03.2007 a întocmit monetarul cu nr. .. în valoare de .. lei, din care pentru suma de ... lei „a pus el banii” și a eliberat factura cu nr. .. în valoare de .. lei, iar chitanța cu nr. .. a fost eliberată la data de 12.04.2007 pentru suma de .. lei și chitanța cu nr. .. pentru suma de .. lei a întocmit-o la data de 08.05.2007, când a primit banii;

Petentul mai menționează că toate aceste erori s-au întâmplat deoarece nu a știut cum este corect să înregistreze facturile fiscale și chitanțele. El a considerat că în momentul în care a eliberat marfa și a emis factura trebuia să „pună bani de la el” și să înregistreze suma în monetar și în Registrul – jurnal de încasări și plăți. Aceste situații s-au întâmplat când facturile nu erau achitate în aceeași zi. Dacă ar fi fost verificat și ajutat în anul 2006, la începerea activității, greșelile pe care le-a făcut nu se mai repetau, iar în prezent nu se mai afla în situația de a plăti un impozit și taxă pe valoarea adăugată „enorme”.

Nu a vândut „marfă fără acte”, toată marfa fiind corect înregistrată în jurnalul de intrări marfă.

La discuția finală din data de 28.06.2010 nu a fost în măsură să dea aceste explicații întrucât a fost necesară o verificare atentă a actelor.

În concluzie, P.F. XX atacă deciziile de impunere și raportul de inspecție fiscală întrucât constatările organelor de inspecție fiscală „nu sunt juste” pentru motivele anterior enunțate.

II. 1. Referitor la impozitul pe venit

- Activitatea de Inspecție Fiscală a emis în data de **26.06.2010 pentru P. F. XX Decizia de impunere nr. .. privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual**, potrivit căreia datorează, pentru perioada 2006 – 2008, o diferență de impozit pe venit în sumă totală de .. lei și majorări de întârziere aferente în sumă totală de .. lei.

La punctul 4 „Date privind creanța fiscală - Rezultatele inspecției fiscale privind impozitul pe venit” se menționează următoarele:

Anul verificat: 2006

„Motivul de fapt” - diferența de venit net stabilită la control în sumă de .. lei s-a determinat ca urmare a influențării veniturilor și cheltuielilor după cum urmează:

- (+) .. lei reprezintă venituri încasate în numerar pe bază de chitanțe neînregistrate în Registrul – jurnal de încasări și plăți și nedecarate la organul fiscal teritorial. Referitor la acest aspect în nota explicativă contribuabilul a declarat că „din eroare nu am înregistrat toate sumele în registrul – jurnal;
- (-) .. lei reprezintă venituri înregistrate în registrul – jurnal de încasări și plăți și declarate la organul fiscal teritorial în mod eronat în sensul includerii T.V.A. colectată;
- cheltuielile declarate au fost influențate în sensul diminuării acestora cu sumele: - (-) .. lei – cheltuieli înregistrate în registrul – jurnal de încasări și plăți în mod eronat în sensul includerii T.V.A. deductibilă;
- (-) .. lei – cheltuieli declarate eronat la organul fiscal.

Pentru diferența de venit net în sumă de ... lei s-a determinat un impozit suplimentar în sumă de .. lei pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .. lei.

„Temeiul de drept”:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare - art. 48 alin.(1) și (2), art. 84;
- O.M.F.P. 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 – cap. II lit.E – punctul 41 și lit. G; cap. IV lit. B;
- O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată – art. 80 alin.(5), art. 82 alin.(3), art. 119 și art. 120.

Anul verificat: 2007

„Motivul de fapt” - diferența de venit net stabilită la control în sumă de 901 lei s-a determinat ca urmare a influențării veniturilor și cheltuielilor după cum urmează:

- (+) .. lei reprezintă venituri încasate în numerar pe bază de chitanțe neînregistrate în Registru – jurnal de încasări și plăți și nedeclarate la organul fiscal teritorial;
- (-) .. lei reprezintă venituri înregistrate în registrul – jurnal de încasări și plăți și declarate la organul fiscal teritorial în mod eronat în sensul includerii T.V.A. colectată;
- cheltuielile declarate au fost influențate în sensul diminuării acestora cu sumele: - (-) .. lei – cheltuieli înregistrate în registrul – jurnal de încasări și plăți în mod eronat în sensul includerii T.V.A. deductibilă;
- (-) .. lei – cheltuieli declarate eronat la organul fiscal.

Pentru diferența de venit net în sumă de ..lei s-a determinat un impozit suplimentar în sumă de ..lei.

„Temeiul de drept”:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare - art. 48 alin.(1) și (2), art. 84;
- O.M.F.P. 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 – cap. II lit.E – punctul 41 și lit. G; cap. IV lit. B;
- O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată – art. 80 alin.(5), art. 82 alin.(3), art. 119 și art. 120.

• **Decizia de impunere nr. ../28.06.2010 are ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr. ../28.06.2010** în care se precizează următoarele:

Capitolul I „Date despre inspecția fiscală”

- Perioada supusă verificării pentru fiecare obligație (conform art. 98 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 republicată):

- **Impozit pe venit din activități independente: perioada 15.02.2006 – 15.12.2008, dată la care contribuabilul a fost radiat din Registrul Comerțului;**

- **T.V.A.: perioada 15.02.2006 – dată la care contribuabilul a optat pentru a deveni plătitor de T.V.A. – 15.12.2008, dată la care contribuabilul a fost radiat din Registrul Comerțului;**

- **Inspecția fiscală s-a desfășurat în perioada: 10, 16, 28 iunie 2010 și finalizată în data de 28.06.2010.**

Capitolul II „Date de identificare a contribuabilului”:

- Denumire contribuabil – P.F. XX

- Cod de identificare fiscală: - pentru venituri proprii – CNP – ...;
- pentru activitatea economică – – de la data de 01.01.2007.

- Sediul profesional –

- Forma juridică a contribuabilului: persoană fizică.

- Nr. înregistrare O.R.C. – F../.../01.02.2006.

- Persoana care răspunde de organizarea și conducerea evidenței contabile: XX .

Capitolul III „Constatări privind impozitul pe venit”:

Principala sursă generatoare de venit în perioada 15.02.2006 – 15.12.2008 o reprezintă activitatea de comerț cu materiale de construcții.

Anul fiscal 2006

Situația veniturilor neînregistrate și nedeclarate aferente anului 2006 sunt prezentate în anexa nr. 3, iar calculul accesoriilor în sumă de 268 lei este prezentat în anexa nr. 4.

Anul fiscal 2007

Situația veniturilor neînregistrate și nedeclarate aferente anului 2006 sunt prezentate în anexa nr. 3.

Anul fiscal 2008 – în perioada 01.01.2008 – 15.12.2008 contribuabilul nu a mai desfășurat activitate economică, așa cu rezultă din declarația depusă la organul fiscal pentru anul 2008 precum și din evidența contabilă.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

• Activitatea de Inspecție Fiscală a emis în data de **28.06.2010 pentru P.F. XX Decizia de impunere nr. .. privind obligațiile fiscale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală**, potrivit căreia datorează, pentru perioada 15.12.2006 – 15.12.2008, o diferență de taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de .. lei, majorări de întârziere aferente în sumă totală de .. lei.

La punctul 3.1.1 - „Motivul de fapt” se menționează următoarele:

T.V.A. colectată de contribuabil este în sumă de .. lei față de suma de .. lei stabilită la control, diferența de .. lei reprezentând T.V.A. colectată neînregistrată în jurnalul de vânzări și nedeclarată la organul fiscal teritorial.

Pentru diferența de T.V.A. de plată în sumă de .. lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de .. lei.

La punctul 3.1.2. „Temeiul de drept” se precizează:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare - art. 128, art. 156 alin.(1);
- O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată – art. 119 și art. 120;
- O.M.F.P. nr. 1372/2008 privind organizarea evidenței în scopul taxei pe valoarea adăugată, conform art. 156 din Codul fiscal.

Decizia de impunere nr. ../28.06.2010 are ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr. ../28.06.2010 în care se precizează următoarele:

Capitolul IV „Constatări privind obligațiile fiscale” – 4.1. „Taxa pe valoarea adăugată”

În perioada 15.02.2006 – 15.12.2008 s-a stabilit o diferență de T.V.A. în sumă de 1.199 lei reprezentând taxă colectată neînregistrată în jurnalul de vânzări și nedeclarată la organul fiscal (anexa nr. 5). Situația facturilor și chitanțelor neînregistrate în registrul - jurnal de încasări și plăți și modul de stabilire a diferenței de control sunt prezentate în anexa nr. 3.

În nota explicativă contribuabilul a declarat că „din eroare nu am înregistrat toate sumele în registrul – jurnal”.

III. Luând în considerare cele prezentate de persoana contestată, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice se poate investi cu privire la legalitatea stabilirii obligațiilor de plată suplimentare în sumă totală de ..lei, în condițiile în care din data de 15.12.2008 P.F. XX a fost radiată de la Oficiul Registrului Comerțului, nemaifiind persoană impozabilă, subiect de drepturi și obligații.

În fapt,

• Prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual nr. ../28.06.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț s-au stabilit în sarcina P.F. XX obligații suplimentare de plată în sumă totală de .. lei, reprezentând:

- .. lei – impozit pe venit;
- .. lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;

- .. lei – taxă pe valoarea adăugată de plată;
- .. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată de plată.

În Raportul de inspecție fiscală nr. ../28.06.2010 întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală la capitolul I „Date despre inspecția fiscală” se menționează că perioada verificată a fost „15.02.2006 – **15.12.2008, dată la care contribuabilul a fost radiat din Registrul Comerțului.**”

• Din datele existente în evidența D.G.F.P. rezultă că P.F. XX , având numărul de înregistrare la Registrul Comerțului nr. F.././2006, **a fost radiată de la Oficiul Registrului Comerțului începând cu data de 15.12.2008, la cererea contribuabilului. Tot de la data de 15.12.2008 a fost anulat și codul unic de înregistrare a contribuabilului (....).**

De asemenea, și din **informațiile publice disponibile pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice rezultă că P.F. XX este radiată de la Oficiul Registrului Comerțului începând cu data de 15.12.2008.**

• *Petentul* formulează contestație împotriva Deciziilor de impunere nr. ../28.06.2010 și a Raportului de inspecție fiscală nr. ../28.06.2010, precizând că „nu sunt juste” constatările organelor de inspecție fiscală.

În drept,

Decretul nr. 31/1954 privitor la persoanele fizice și juridice, la art. 32 prevede:

„Persoanele juridice sunt supuse înregistrării sau înscrierii, dacă legile care le sunt aplicabile reglementează aceasta înregistrare sau înscriere.”

iar la art. 40 din același act normativ se stipulează că:

„Persoana juridică încetează de a avea ființa prin comasare, divizare sau dizolvare.”

De asemenea, la art. 1 din Legea nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată se precizează:

„(1) *Comercianții, înainte de începerea comerțului, precum și alte persoane fizice sau juridice, prevăzute în mod expres de lege, înainte de începerea activității acestora, au obligația să ceară înmatricularea în registrul comerțului, iar în cursul exercitării și la încetarea comerțului sau, după caz, a activității respective, să ceară înscrierea în același registru a mențiunilor privind actele și faptele a căror înregistrare este prevăzută de lege*”, iar la art. 5 din același act normativ se reglementează că:

„(1) *Înmatricularea și mențiunile sunt opozabile terților de la data efectuării lor în registrul comerțului ori de la publicarea lor în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, sau în altă publicație, acolo unde legea dispune astfel.*”

În speță sunt incidente și prevederile art. 17 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale, 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”.

La art. 176 alin.(6) actul normativ anterior menționat stipulează că „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.”

Față de cele prezentate în fapt și în drept reținem următoarele:

În temeiul prevederilor legale invocate în drept se reține că un agent economic ia naștere în momentul înmatriculării în registrul comerțului, iar în cazul încetării activității este radiat din evidentele Oficiului Registrului Comerțului, ceea ce înseamnă încetarea de fapt a existenței agentului economic respectiv.

În Raportul de inspecție fiscală nr. ../28.06.2010 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală se precizează că 15.12.2008 este „data la care contribuabilul a fost radiat din Registrul Comerțului.”

Din informațiile publice disponibile pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice rezultă că P.F. XX este radiată de la Oficiul Registrului Comerțului începând cu data de 15.12.2008.

În situația radierii de la Oficiul Registrului Comerțului, agentul economic în cauză își încetează existența din punct de vedere juridic, nemaiputând fi subiect de drepturi și obligații, pe cale de consecință nici subiect al raporturilor de drept fiscal.

Având în vedere că din actele existente la dosarul cauzei rezultă că P.F. XX a fost radiată din evidențele Oficiului Registrului Comerțului, contestația formulată împotriva Deciziilor de impunere nr. .../28.06.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală a rămas fără obiect, luându-se act de faptul că titularul dreptului material la acțiune a încetat să mai existe, nemaivând nici drepturi și nici obligații în sensul Decretului nr. 31/1954 privitor la persoanele fizice și juridice.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 210, art. 216 alin. (1) și art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE:

Respingerea contestației formulate de P.F. XX împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual nr. .../28.06.2010 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, ca fiind rămasă fără obiect luându-se act de faptul că titularul dreptului procesual a încetat să mai existe, fiind radiat de la Oficiul Registrului Comerțului.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul, conform art. 10 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor legale.