



DECIZIA nr. din .02.2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de doamna PM din Rm. Valcea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Inspectie Fiscala Valcea, asupra contestației formulate de doamna PM, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

Contestația are ca obiect suma de ... lei reprezentand impozit pe venit stabilit prin Decizia de impunere din/ 31.10.2008 și Raportul de inspecție fiscală înregistrat din/ 31.10.2008, comunicate la data de 14.11.2008, conform semnăturii de primire existenta pe actul administrativ atacat.

Contestația este semnată de doamna PM si a fost transmisa prin posta la data de 13.12.2008.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.1 din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a din OG 92/ 2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de doamna PM înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr. .../19.12.2008.

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă decizia de impunere din/31.10.2008 și raportul de inspecție fiscală din/31.10.2008, anexă la aceasta, motivând următoarele :

Petenta arata ca in cazul inspectiei fiscale nu a fost respectata obligatia de instiintare a contribuabilului prin aviz de inspectie fiscala prin care sa i se comunice care este perioada supusa inspectiei fiscale, rezultand ca perioada verificata este cea inregistrata in capitolul I - "Date despre inspectia fiscala" din raportul de inspectie fiscala si aume 2003-2005 si nu 2003-2006 asa cum a procedat organul de inspectie fiscala.

Petenta sustine ca Raportul de inspectai fiscala nu a fost intocmit in conformitate cu ordinul Presedintelui ANAF 357/2007 in sensul ca la capitolul I - date despre Inspectia Fiasala nu se precizeaza care este data inceperii inspectiei fiscale si perioada in care s-a desfasurat inspectia fiscala, precum si locul de desfasurare. Totodata nu se precizeaza daca insprectia fiscala a fost suspendata si pe ce perioada.

Petenta mentioneaza ca nu i s-a prezentat ordinul de serviciu semnat de conducatorul organului de control asa cum se arata in art.105 alin.7 din Codul de procedura fiscala, neputand specifica cu exactitate, potrivit documentelor prezentate de

organele de inspectie fiscala, data inceperii controlului si durata acestuia, incalcandu-se astfel prevederile art.104 din Codul de procedura fiscala.

Petenta arata ca organele de inspectie fiscala nu au completat rubrica 4.2 "Motivul de fapt" si rubrica 4.3 "Temeiul de drept" din Decizia de impunere din/31.10.2008 in conformitate cu Instructiunile de completare a formularului aprobate prin OMFP149/2007, respectiv nu a in scris detaliat modul in care contribuabilul a efectuat fiecare tranzactie cu prezentarea consecintei fiscale si incadrarea faptei constatate.

Petenta arata ca organele de inspectie fiscala au mentionat o serie de articole din OG7/2001, fara a incadra vreo fapta precum si enumerarea unor articole din Codul Fiscal care privesc TVA.

Petenta sustine ca raportul de inspectie fiscala transmis nu cuprinde toate anexele prevazute la capitolul VIII, aflandu-se in imposibilitatea de a cunoaste in totalitate documentele pe care se bazeaza Decizia de impunere limitandu-i-se astfel dreptul de a se apara cu unele mijloace de proba la care sustine ca nu a avut acces.

Petenta sustine ca organele fiscale au respectat prevederile art.7 din OG 92/2003 efectuand verificarea in baza unor documente de care nu are cunostiinta, drept pentru care nu poate sa argumenteze constatările acestora.

Totodata, petenta mentioneaza ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare aspectele si documentele prezentate in timpul verificarii, precizate si prin Nota explicativa si declaratia data la discutia finala.

Petenta sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de punctul de vedere din minuta, intocmind raportul de inspectie si decizia de impunere cu ingradirea dreptului de a fi ascultat prevazut de art.9 din OG 92/2003 si producerea de prejudicii care presupun cheltuieli suplimentare.

Petenta arata ca organele de inspectie fiscala nu au stabilit si caracterizat natura activitatii desfasurate de contribuabil, precum si faptul ca in cazul sau nu au fost aplicate dispozitiile art.12 din Codul de procedura fiscala referitor la buna credinta.

Petenta sustine ca nu a achizitionat in nume propriu autoturismele si nu le-a vandut intr-un cadru organizat (targuri, anunturi ziare, internet etc.).

Petenta mentioneaza ca organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare declaratiile notariale date de persoanele care au achizitionat autoturismele de la ea in calitate de mandatar al acestora pentru aducerea autoturismelor in tara si indeplinirea tuturor formalitatilor de inmatriculare, documente pe care le considera relevante pentru stabilirea caracterului tranzactiilor.

Petenta precizeaza ca nu intelege modul in care s-a ajuns la baza de impunere, intrucat organele de inspectie fiscala nu au precizat cursul valutar avut in vedere si nici modalitatea de estimare a tranzactiilor, precum si sumele luate in considerare ca drepturi vamale.

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

In perioada.2003 -.2006 d-na PM a achizitionat din import 12 autoturisme second hand in vederea comercializarii. Pentru aceasta activitate nu a prezentat documente din care sa rezulte ca activitatea este desfasurata in conditiile legii.

Astfel au fost incalcate prevederile art. 1, 2, si 15 din OG 7/2001 privind impozitul pe venit si ale art.39 lit. a), art.40 alin.1, art.41 lit.a), art.42 lit.g) art.43 alin.1 lit.a), art.46 alin.1 si 2 din Legea 571/2003 rep. coroborate cu prevederile art.127 alin.1 si 2 din acelasi act normativ.

Determinarea impozitului pe venit s-a efectuat conform prevederilor din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma totală de ... lei RON, reprezentând impozit pe venit este legal datorată de doamna Popa Mihaela.

1. Referitor la procedura de desfasurare a inspectiei fiscale:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin Biroul de soluționare contestații este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de doamna PM în condițiile în care acesta nu are competența materială de a soluționa sesizarea privind procedura de desfășurare a controlului fiscal.

In fapt, prin contestatia formulata de doamna PM inregistrata la DGFP Valcea din / 19.12.2008, aceasta a invocat nerespectarea procedurii de inspecție fiscală, respectiv obligatia de instiintare a contribuabilului prin aviz de inspectie fiscala, prezentarea de catre inspectorii fiscali a ordinului de serviciu semnat de conducatorul organului de control, raportul de inspectie fiscala transmis nu cuprinde toate anexele prevazute la capitolul VIII, aflandu-se in imposibilitatea de a cunoaste in totalitate documentele pe care se bazeaza Decizia de impunere limitandu-i-se astfel dreptul de a se apara, precum si faptul ca organele de inspectie fiscala nu au stabilit si caracterizat natura activitatii desfasurate si nu i-au fost aplicate dispozitiile art.12 din Codul de procedura fiscala referitor la buna credinta.

Totodata petenta a invocat nerespectarea prevederilor art.56, alin.3 din Codul de procedura fiscală, republicat la data de 31.07.2007.

În drept, potrivit dispozițiilor art.85 alin.(1) din OG 92/2003 rep. la data de 31.07.2007, privind Codul de procedura fiscală :

"(1)Impozitele, taxele,contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel :

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

Totodata art. 206, alin.2 din același act normativ precizează :

"Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal "

Art. 209 alin.(1) lit.a și alin.(2) din același act normativ prevede :

" 1)Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:

a)contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 1.000.000 lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art.33 alin.3;[...]"

Din cele de mai sus, rezultă că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin *decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând raportul de inspecție fiscală.*

Pct.9.8 din Ordinul 519/ 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din OG 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat precizează :

" În cazul în care contestațiile sunt astfel formulate încât au și alt caracter pe lângă cel de cale administrativă de atac, pentru aceste aspecte cererea se va înainta organelor competente de către organul investit cu soluționarea căii administrative de atac, după soluționarea acesteia ."

Având în vedere cele de mai sus, organele de soluționare a contestației urmează să procedeze în consecință, transmițând contestația formulată de doamna PM, în ceea ce privește acest capăt de cerere, Comisiei de disciplină din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea spre competența soluționare potrivit procedurii prevăzute de HG nr.1083/25.10.2001 privind organizarea și funcționarea comisiilor de disciplină din cadrul autorităților și instituțiilor publice.

2. Referitor la impozitul pe venit in suma de ... lei :

Cauza supusă soluționării este dacă impozitul pe venit in suma de ... lei este legal datorat de doamna PM, in condițiile in care contestația, așa cum a fost formulată, nu este argumentată și susținută cu documente.

În fapt, potrivit scrisorii din /18.04.2008 a Direcției Județene pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea, în perioada .2003 - .2006 doamna PM a achiziționat din import 12 autoturisme second hand, pe care ulterior le-a instrăinat către diverse persoane fizice din România.

În baza acestor informații, la data de 31.10.2008 organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Rm. Vâlcea au procedat la verificarea modului de îndeplinire a obligațiilor fiscale de către doamna PM, constatând că aceasta a efectuat fapte de comerț din care au rezultat venituri impozabile în accepțiunea legii fiscale, respectiv a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, fără a se autoriza în acest sens potrivit Legii 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent.

Astfel, organele de inspecție fiscală, au stabilit că urmare a activității desfășurate din fapte de comerț, în accepțiunea Codului fiscal, doamna PM a obținut venituri comerciale ce constituie venituri supuse impozitului pe venit, pe care nu le-a declarat la organul fiscal teritorial, respectiv Administrația Finanțelor Publice a municipiului Rimnicu Vâlcea.

Totodată, organele de control, au stabilit că urmare a activității desfășurate în perioada 2003-2006 doamna PM a obținut venituri în suma totală de ... lei, din care ... lei în anul 2003, ... lei în anul 2005 și ... lei în anul 2006, astfel:

Pentru anul 2003:

1* la data de 26.11.2003 s-a achiziționat cu factura, un auto marca Opel Vectra pentru care s-au achitat taxe vamale în suma de ... lei. La data de 28.11.2003, conform contractului de vânzare cumpărare existent la dosarul cauzei autoturismul neînmatriculat a fost vândut la valoarea de ... lei, rezultând un **castig în suma de ... lei**

2* la data de 16.12.2003 s-a achiziționat cu factura, un auto marca VW pasat pentru care s-au achitat taxe vamale în suma de... lei. La data de 18.12.2003, conform contractului de vânzare cumpărare existent la dosarul cauzei, autoturismul neînmatriculat, s-a vândut la valoarea de ... lei, rezultând un **castig în suma de ... lei**

Asupra castigului obținut în anul 2003 în suma totală de ... lei organele de control procedat la calcularea impozitului pe venit prin aplicarea baremului anual prevăzut de OG7/2001 rezultând un impozit în suma totală de ... lei.

Pentru anul 2005 :

3* la data de 16.12.2005 s-a achiziționat cu factura un auto marca Opel T98 pentru care s-au achitat taxe vamale în suma de ... lei. La data de 17.12.2006, conform contractului de vânzare cumpărare existent la dosarul cauzei, autoturismul neînmatriculat s-a vândut la valoarea de .. lei, rezultând un castig în suma de **Organele de control nu au luat în considerare venitul obținut din această tranzacție întrucât veniturile obținute din vânzarea bunurilor din patrimoniu personal nu se impozitează conform art.127 din Legea 571/2003, rep. cu modificările ulterioare.**

4* la data de 31.03.2005, s-a achiziționat cu factura un auto marca VW Polo pentru care s-au achitat taxe vamale în suma de...lei. La data de 31.03.2005, conform

contractului de vanzare cumparare existent la dosarul cauzei, autoturismul neinmatriculat s-a vandut la valoarea de ... lei, rezultand un **castig in suma de ...**

5* la data de 18.11.2005, s-a achizitionat cu factura un auto marca VW Pasat pentru care s-au achitat taxe vamale in suma de ... lei. La data de 23.11.2005, conform contractului de vanzare cumparare existent la dosarul cauzei, autoturismul neinmatriculat s-a vandut la valoarea de ... lei, rezultand un **castig in suma de ...**

6* la data de 22.04.2005, s-a achizitionat cu factura un auto marca VW Golf pentru care s-au achitat taxe vamale in suma de ... lei. La data de 29.04.2005, conform contractului de vanzare cumparare existent la dosarul cauzei, contestatara autoturismul neinmatriculat s-a vandut la valoarea de ... lei, rezultand o **diferenta negativa in suma de...** pe care organele de inspectie fiscala nu au luat-o in calcul la stabilirea venitului net impozabil si implicit a impozitului pe venit.

7* la data de 24.05.2005 s-a achizitionat cu factura un auto marca VW Golf pentru care s-au achitat taxe vamale in suma de ... lei. La data de 24.05.2005, conform contractului de vanzare cumparare existent la dosarul cauzei, autoturismul neinmatriculat s-a vandut la valoarea de lei, rezultand un **castig in suma de**

8* la data de 04.10.2005,s-a achizitionat cu factura un auto marca Opel J 96 pentru care s-au achitat taxe vamale in suma de ... lei. La data de 04.10.2005, conform contractului de vanzare cumparare existent la dosarul cauzei, autoturismul neinmatriculat a vandut la valoarea de ... lei, rezultand un **castig in suma de**

9* la data de 26.08.2005, s-a achizitionat cu factura un auto marca Opel Astra pentru care s-au achitat taxe vamale in suma de ... lei. La data de 26.08.2005, conform contractului de vanzare cumparare existent la dosarul cauzei, autoturismul neinmatriculat s-a vandut la valoarea de lei, rezultand un **castig in suma de**

Asupra castigului obtinut in anul 2005 in suma totala de ... lei organele de control procedat la calcularea impozitului pe venit prin aplicarea cotei de 16% rezultand astfel o obligatie de plata in suma totala de lei.

Pentru anul 2006:

10* la data de 03.02.2006, s-a achizitionat cu factura un auto marca Opel Astra la valoarea de ... EUR (... lei) pentru care s-au achitat taxe vamale in suma de ... lei. La data de 15.02.2006, conform contractului de vanzare cumparare existent la dosarul cauzei, autoturismul neinmatriculat s-a vandut la valoarea de ... lei, rezultand o **diferenta negativa in suma de** pe care organele de inspectie fiscala nu au luat-o in calcul la stabilirea venitului net impozabil si implicit a impozitului pe venit.

11* la data de 14.03.2006,s-a achizitionat cu factura un auto marca VW Pasat la valoarea de ... EUR (... lei) pentru care s-au achitat taxe vamale in suma de ... lei.

Organele de control au considerat ca, contestatora a valorificat bunul fara a incheia in acest sens un contract de vanzare cumparare, drept pentru care au procedat la estimarea si determinarea castigului obtinut tinand cont de castigurile obtinute din tranzactiile anterioare.

Astfel, la suma totala de ... lei valoare de achizitie (val. de achizitie din factura + taxe vamale) s-a aplicat cota de 11,26% reprezentand procent mediu de castig, rezultand un venit net estimat in suma de caruia ii corespunde un impozit pe venit stabilit conform prevederilor Legii 571/2003, in suma de ... lei .

12* la data de 25.09.2006, s-a achizitionat cu factura un auto marca Audi 8e / A4, la valoarea de ... EUR (... lei) pentru care s-au achitat taxe vamale in suma de ... lei.

Organele de control au considerat ca, contestatorul a valorificat bunul fara a incheia in acest sens un contract de vanzare cumparare, drept pentru care au procedat la estimarea si determinare castigului obtinut tinand cont de castigurile obtinute din tranzactiile anterioare.

Astfel, la suma totala de ... lei valoare de achizitie (val. de achizitie din factura + taxe vamale) s-a aplicat cota de 11,26% reprezentand procent mediu de castig, rezultand

un venit net estimat in suma de ... caruia ii corespunde un impozit pe venit stabilit conform prevederilor Legii 571/2003, in suma de ... lei .

Procentul mediu de castig a fost calculat de organele de inspectie fiscala astfel :

(Total venituri din valorificarea bunurilor vandute in castig in 2005 - Total cheltuieli aferente bunurilor vandute in castig in 2005) / Total venituri din valorificarea bunurilor vandute in castig in 2005 .

Asupra castigului total obtinut in anul 2006 in suma totala de organele de control procedat la calcularea impozitului pe venit prin aplicarea cotei de 16% rezultand astfel o obligatie de plata in suma totala de ... lei.

In concluzie pentru veniturile realizate in perioada 2003-2006, in suma totala de .. lei s-a stabilit ca d-na PM datoreaza bugetului de stat un impozit pe venit in suma de ... lei.

Prin contestatia formulata la data de 16.12.2008 inregistrata la AFP Rm. Valcea, contestatarul precizeaza ca nu a achizitionat in nume propriu autoturismele ci in calitate de mandatar, depunand in sustinerea celor mentionate declaratiile notariale date de persoanele care au cumparat autoturismele de la ea , respectiv a d-ilor

Totodata, prin declaratia si Nota explicativa date la data de 31.10.2008, existente la dosarul contestatiei, doamna PM arata ca in calitate de angajata a SC A SRL, cu obiect de activitate importul de produse second hand, a fost mandatata verbal de catre diverse cunostiinte si persoane sa le achizitioneze din Germania autoturisme second hand.

In drept, potrivit art. 3 din Codul Comercial al Romaniei, sunt considerate ca fapte de comert : “ 1. Cumparaturile de produse sau marfuri spre a se revinde, fie în natura, fie dupa ce se vor fi lucrat sau pus în lucru, ori numai spre a se închiria; asemenea si cumpararea spre a se revinde, de obligatiuni ale Statului sau alte titluri de credit circulând în comert;

2. Vânzarile de produse, vânzarile si închirierile de marfuri, în natura sau lucrate, si vânzarile de obligatiuni ale Statului sau de alte titluri de credit circulând în comert, când vor fi fost cumparate cu scop de revânzare sau închiriere; [...] “

Art.127 din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal precizeaza :

“ (1) Este considerata persoana impozabila orice persoana care desfasoara, de o maniera independenta si indiferent de loc, activitati economice de natura celor prevazute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activitati.

(2) În sensul prezentului titlu, activitatile economice cuprind activitatile producatorilor, comerciantilor sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitatile extractive, agricole si activitatile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economica exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate. “

Art. 46 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicat, mentioneaza:

“ Definirea veniturilor din activitati independente

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

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comert ale contribuabililor, din prestari de servicii, altele decât cele prevazute la alin. (3), precum si din practicarea unei meserii.

(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obinute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfurate în mod independent, în condițiile legii.”

Art. 68 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala precizeaza :

“ (1) Orice persoana sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistreaza fiscal, primind un cod de identificare fiscala. Codul de identificare fiscala va fi: [...]

b) pentru persoanele fizice, codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale;

c) pentru persoanele fizice care nu detin cod numeric personal, numarul de identificare fiscala atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala; [...]

e) pentru persoanele fizice platitoare de taxa pe valoarea adugata, codul de înregistrare fiscal atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.[...]

(3) În vederea atribuirii codului de identificare fiscal persoanele prevzute la alin. (1) lit. a), c) si e) au obligatia *sa depuna declaratie de înregistrare fiscala.[...]*

(5) Contribuabilii care obtin venituri din activitati independente, pentru care platile anticipate se fac prin retinere la sursa de catre platitorii de venituri, au obligatia, în vederea înregistrarii, sa depuna la organul fiscal competent declaratia de înregistrare fiscala.

(6) Declaratia de înregistrare fiscala se depune în termen de 30 de zile de la:

a) data înfiintarii potrivit legii, în cazul persoanelor juridice, asocierilor si altor entitati fara personalitate juridica;

b) *data eliberarii actului legal de functionare, începerii activitatii, data obtinerii primului venit sau dobândirii calitatii de angajator, dupa caz, în cazul persoanelor fizice.*”

Din coroborarea actelor normative sus mentionate se retine ca sunt considerate fapte de comert vânzarile de produse, de marfuri cumparate cu scop de revanzare, iar atare activitate desfasurata din care se obtin venituri cu caracter de continuitate, sunt activitati economice .

Persoanele ce desfasoara astfel de activitati *economice* in mod independent, din care obtin venituri sunt considerati persoane fizice impozabile/ contribuabili.

Totodata, se retine ca orice persoana sau entitate care desfasoara fapte de comert din care se obtin venituri comerciale este considerata subiect al raportului juridic fiscal si are obligatia de a se înregistra fiscal, in termen de 30 zile de la data infiintarii în cazul persoanelor juridice, respectiv 30 zile de la data eliberarii actului legal de functionare, a începerii activitatii sau de la data obtinerii primului venit în cazul persoanelor fizice.

In atare situatie, avand in vedere documentele existente la dosarul contestatiei, organele de solutionare a contestatiei retin ca, in anii 2003, 2005 si 2006 contestatara a achizitionat din Germania 12 masini pe care ulterior le-a comercializat, obtinand din vinzarea a noua din acestea castiguri/ venituri, fara a fi autorizata se desfasoare acest gen de activitati economice, independenta de natura comerciala.

Pentru aceste persoane art.39 lit. a din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, republicat stipuleaza ca printre persoanele ce datoreaza plata impozitului pe venit, numite contribuabili sunt si persoanele fizice rezidente.

D-na PM fiind o persoana fizica rezidenta romana cu domiciliul in Romania, in accesptiuna Codului Fiscal, pentru veniturile comerciale realizate ii sunt aplicabile disp. art. 40 alin (10 lit. a din acelasi act normativ care stipuleaza :

“(1) Impozitul prevazut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplica urmatoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obtinute din orice sursa, atât din România, cât si din afara României;[...]

Art. 42 lit.g) din acelasi act normativ sus, specifica ca printre veniturile neimpozabile, se afla “ [...]

proprietate asupra bunurilor imobile si mobile din patrimoniul personal, altele decât câștigurile din transferul titlurilor de valoare, precum si altele decât cele definite la cap. VIII¹;

Asadar, pentru veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile, din care fac parte si autoturismele, aceasta presupunind pastrarea lor in patrimoniul personal cel putin un an de zile de la achizitia acestora, nu se datoreaza impozit pe venit, asa cum corect au stabilit organele de inspectie fiscala in cazul auto marca Opel T98 achizitionat la data de 16.12.2005 la valoarea de ... EUR (... lei) pentru care s-au achitat taxe vamale in suma de ... lei, vindut la data de 17.12.2006, la valoarea de ... lei, rezultand un castig in suma de

Determinarea venitului impozabil este reglementata de prevederile **art. 49 din Legea nr. 571 / 2003** privind Codul fiscal care stipuleaza ca :

“ (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta între venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partida simpla, [...]

(2) Venitul brut cuprinde:

a) *sumele încasate* si echivalentul în lei al veniturilor în natura din desfasurarea activitatii; [...]

Art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, rep. cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza :

“ (1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

(2) În situatiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptite sa estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere pretul de piata al tranzactiei sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Art.11 din acelasi act normativ precizeaza care sunt prevederile speciale pentru aplicarea Codului fiscal in ceea ce priveste stabilirea din oficiu a obligatiilor fiscale supuse impozitarii, astfel:

“ (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.[...]

(2) În cadrul unei tranzactii între persoane afiliate, autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzactiei. La stabilirea pretului de piata al tranzactiilor între persoane afiliate se foloseste cea mai adecvata dintre urmtoarele metode:

a) metoda compararii preturilor, prin care pretul de piata se stabilete pe baza preturilor platite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile catre persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care pretul de piata se stabileste pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzactie, majorat cu marja de profit corespunzatoare:[...]”

Din prevederile legale anterior mentionate se retine ca, **veniturile comerciale din fapte de comert, prestari servicii sau din practicarea unei meserii, sunt supuse**

impozitarii in vederea stabilirii impozitului pe venit, cu exceptia veniturilor obtinute urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile si mobile din patrimoniul personal.

Stabilirea impozitului pe venit se face in functie de perioada realizarii veniturilor, iar cand acestea nu se pot determina se procedeaza la estimarea acestora .

Astfel, pentru veniturile obtinute de petenta in anul 2003, sunt aplicabile prevederile OG 7/2001 privind impozitul pe venit si ale OMF nr.192/2004 privind stabilirea baremului anual de impunere si a deducerii personale de baza pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2003, iar pentru veniturile realizate in anii 2005 si 2006, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal intrat in vigoare la data de 1 ianuarie 2004, cu exceptia cazului în care în prezentul cod se prevede altfel, respectiv :

Pentru anul 2003:

Art.8 alin 4 din OG7/2001 stipuleaza : "(4) Începând cu anul fiscal 2002, baremul anual pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil se stabileste prin ordin al ministrului finantelor publice, pe baza baremului anual prevazut la alin. (3), corectat cu variatia ratei inflatiei realizate fata de cea prognozata pe perioada impozabila."

Art.1 din OMF nr. 192 / 2004 precizeaza ca " (1) Pentru determinarea impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2003, în baza prevederilor art. 101 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum si ale art. 8 alin. (4) si ale art. 13 alin. (6) din Ordonana Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobata cu modificari prin Legea nr. 493/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, se stabileste urmatorul barem anual:[...]

Pentru un Venit anual impozabil între **27.000.001 - 67.000.000** impozitul anual datorat este **4.860.000 + 23% pentru ceea ce depaseste suma de 27.000.000 lei [..]**

(2) Deducerea personala de baza stabilita potrivit prevederilor art. 13 alin. (2) si (6) din Ordonanta Guvernului nr.7/2001, aprobata cu modificari prin Legea nr. 493/2002, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru calcularea bazei de calcul a impozitului pe venitul anual global realizat în anul 2003 este de 1.900.000 lei pe luna."

Potrivit normelor legale sus invocate si avand in vedere situatia de fapt prezentata s-a retinut ca in anul 2003 doamna PM a obtinut, fara a fi autorizata, venituri din comercializarea a 2 autoturisme importate din Germania, in regim second hand, in suma totala de ... lei ROL (... RON), caruia ii corespunde un impozit pe venit in suma de .. lei, stabilit de organele de inspectie fiscala din cadrul AFP Rm. Valcea in mod corect.

Astfel, conform grilei de impozitare anterior prezentata exista o suma fixa de plata de ... lei care se adauga la impozitul calculat prin aplicarea procentului de 23% la diferenta dintre totalul veniturilor realizate si limita minima stabilita de lege, respectiv: ...

In ceea ce priveste deducerea personala de baza in suma de 1.900.000 lei prevazuta la art.1 alin.2 din OMF nr. 192 / 2004, sus mentionat, aceasta nu a mai fost acordata de organele de inspectie fiscala intrucat potrivit evidentei fiscale petenta a beneficiat de aceasta la regularizarea efectuata de angajatorul SC A SRL care a depus fisa fiscala 1 .

Pentru anii 2005 si 2006 spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile:

Art. 43 din Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, asa cum a fost modificat prin OUG 138/29.12.2004, precizeaza :

(1) Cota de impozit este de 16% si se aplica asupra venitului impozabil corespunzator fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activitati independente:[...]"

(2) Fac exceptie de la prevederile alin. (1) cotele de impozit prevazute expres pentru categoriile de venituri cuprinse în titlul III."

Din prevederile legale anterior mentionate se retine ca veniturile comerciale obtinute dupa data de 01.01.2005, sunt supuse unui impozit pe venit calculat in cota de 16%.

Din situatia de fapt sus prezentata s-a retinut ca in anii 2005 si 2006 d-na PM a achizitionat din Germania in regim second hand un nr.de 10 masini pe care ulterior le-a vandut.

Valoarea veniturilor realizate de contestatara in 2005 a fost determinata de organele de inspectie fiscala in baza facturilor de achizitie si a contractelor de vanzare cumparare incheiate, existente in copie la dosarul cauzei, la care s-a tinut cont de data achizitiei si de data transferului dreptului de proprietate, in sensul ca nu s-au luat in calcul veniturile obtinute din vanzarea bunurilor din patrimoniu personal, asa cum s-a aratat mai sus si a bunurilor vandute sub pretul de achizitie (pozitiile 3 si 6).

Pentru anul 2006, valoarea veniturilor realizate de contestatara cuprinde estimarea castigului obtinut din valorificarea a doua autoturisme, pentru care petenta nu a prezentat documentele de vanzare dar nici documentele de intrare in patrimoniul personal (pozitiile 11 si 12), castiguri determinate prin aplicarea metodei cost-plus, prin care pretul de piata s-a stabilit pe baza costurilor majorate cu marja de profit corespunzatoare prevazuta la art.11 din Codul de procedura fiscala, rep, sus mentionata.

Determinarea marjei de profit (procentul mediu de castig) s-a stabilit in functie de valoarea veniturilor obtinute din valorificarea bunurilor vandute in castig si valoarea cheltuielilor aferente bunurilor vandute in castig in 2005.

Astfel, in speta de fata, marja de profit s-a calculat tinandu-se cont de preturile de piata tranzactionate de contestatara in 2005 cand a obtinut venituri in suma totala de ... lei din care s-a scazut valoarea bunurilor la care nu s-a obtinut castig/profit precum si valoarea bunurilor din patrimoniul personal, rezultand venituri efective in suma de ... lei .

Totodata, din totalul veniturilor obtinute in suma de 227.303 lei, s-a retinut ca 207.225 lei reprezinta cheltuieli aferente achizitionarii bunurilor, din care s-au scazut cheltuielile aferente bunurilor la care nu s-a obtinut castig/profit, precum si cele aferente bunurilor din patrimoniul personal, rezultand cheltuieli efective in suma de .. lei.

Astfel, a rezultat un castig efectiv in suma de ... lei care raportat la valoarea de vanzare cunoscuta in cuantumn de ... lei, a rezultat o marja de profit in procent de 11,26% .

In atare situatie, avand in vedere situatia de fapt si de drept, organele de solutionare a contestatiei retin ca in mod corect organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea veniturilor realizate de contestatara in 2005 si la estimarea veniturilor realizate in 2006 si pe cale de consecinta la impozitarea acestora cu cota de impozit de 16%.

In concluzie, avand in vedere situatia de fapt si de drept, organele de solutionare a contestatiei retin ca in anii 2003, 2005 si 2006 doamna PM a desfasurat activitati economice constand in vanzarea a 12 autoturisme second hand importate din Germania fara a fi autorizata sa desfasoare acest gen de fapte de comert, veniturile astfel obtinute nefiind declarate si impozitate potrivit prevederilor legale.

In atare situatie, decizia organelor de inspectie fiscala de verificare a modului de determinare a obligatiilor fiscale aferente activitatii desfasurate de doamna PM este intemeiata.

Totodata, avind in vedere documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod corect au procedat la stabilirea impozitului pe venit in functie de perioada si normele legale in vigoare la momentul realizarii veniturilor, contestatia doamnei PM aparand ca neintemeiata.

Relativ la afirmatia petentei potrivit careia organele de inspectie fiscala nu au aplicat dispozitiile art.12 din Codul de procedura fiscala referitor la buna credinta, organele de solutionare a contestatiei retin ca sustinerea petentei nu este argumentata si sustinuta pentru a putea fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

In ceea ce priveste sustinerile petentei potrivit carora organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare declaratiile notariale date de persoanele care au achizitionat autoturismele de la ea in calitate de mandatar al acestora pentru aducerea autoturismelor in tara si indeplinirea tuturor formalitatilor de inmatriculare, acestea nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele considerente:

Potrivit art.1532 Cod Civil "contractul de mandat reprezinta acordul de vointa care se realizeaza intre doua parti, prin care una se obliga (mandatarul) sa incheie acte juridice in numele si pe seama celeilalte parti (mandantul), pe baza unei imputerniciri de reprezentare pe care acesta i-a dat-o."

Art. 1537 din acelasi act normativ precizeaza ca " Mandatarul nu poate face nimic afara din limitele mandatului sau; [...]."

Deci, din coroborarea normelor legale anterior mentionate se retine ca, contractul de mandat este un contract ce trebuie sa imbrace forma acordului de vointa al partilor, in forma scrisa, necesara dovedirii continutului imputernicirii si mai ales limitelor ei, iar odata incheiat sa se precizeze obligatiile ce revin partilor.

Incheierea in forma scrisa a contractului de mandat este esentiala tocmai pentru cunoasterea indatoririlor partilor (mandatar si mandant).

Astfel, din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca doamna PM a fost imputernicita sa reprezinte interesele clientilor sai (persoanele care au cumparat autoturismele achizitionate de petenta din Germania), declaratiile date de o parte dintre acestia fiind simple acte care nu imbraca forma contractului de mandat.

Mai mult decat atat din declaratiile date de o parte din clientii doamnei PM si contractele de vanzare - cumparare, anexate in sustinerea contestatiei, rezulta ca cheltuielile efectuate in vederea indeplinirii formalitatilor legale si cu transportul autoturismelor din Germania in Romania, efectuate de petenta si suportate de beneficiari, sunt mai mici sau mult mai mari decat castigurile obtinute si constatate de organele de inspectie fiscala.

De ex. - In declaratia data de dl. ..., in calitate de client al petentei, se precizeaza ca cheltuielile efectuate de contestatara cu indeplinirea formalitatilor legale si cu transportul autoturismului din Germania in Romania, suportate de acesta sunt in suma de .. EUR (echivalentul a .. lei) fata de castigul constatat de organele de inspectie fiscala de ... lei.

- In declaratia data de d-na ..., in calitate de client al petentei, se precizeaza ca cheltuielile efectuate de contestatara cu indeplinirea formalitatilor legale si cu transportul autoturismului din Germania in Romania, suportate de acesta sunt in suma de .. EUR (echivalentul a .. lei) fata de castigul constatat de organele de inspectie fiscala de .. lei.

- In declaratia data de dl. ..., in calitate de client al petentei, se precizeaza ca cheltuielile efectuate de contestatara cu indeplinirea formalitatilor legale si cu transportul autoturismului din Germania in Romania, suportate de acesta sunt in suma de .. EUR (echivalentul a .. lei) fata de castigul constatat de organele de inspectie fiscala de .. lei.

In atare situatie sustinerea petentei potrivit careia diferentele in plus dintre pretul de achizitie (cu drepturi vamale incluse) si pretul de vanzare reprezinta cheltuielile efectuate in vederea indeplinirii formalitatilor legale si cu transportul autoturismelor din tara de origine in Romania, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Pe de alta parte, data cand au fost date si autentificate declaratiile analizate anterior, este ulterioara datei cand s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile, astfel incat organele de solutionare a contestatiei apreciaza ca nerelevante declaratiile clientilor doamnei Popa Mihaela.

De ex. Declaratiile clientilor sunt date si autentificate la data de 30.10.2008 ori transferul dreptului de proprietate s-a realizat la data de 18.12.2003 - client

Totodata, sustinerea petentei potrivit careia a fost mandata verbal nu are suport legal si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece obiectul mandatului (general sau special) il reprezinta incheierea de acte juridice ce nu pot fi altfel incheiate/delimitate decit in baza unei procuri sau contract.

Chiar si in conditiile in care ar fi vorba de mandat fara reprezentare (imprumut de nume), fata de terti, in speta fata de organele fiscale, este obligat numai mandatarul care actioneaza in nume propriu respectiv petenta.

In consecinta, avand in vedere situatia de fapt si de drept, organele de solutionare a contestatiei retin ca neintemeiata si neargumentata contestatia doamnei PM cu privire la obligatiile bugetare stabilite in sarcina sa.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) art.209 alin.(1) lit. a) și art.214 alin.(3) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 31.07.2007 și pct. 5.4 din OMF 519/2005 se :

DECIDE :

Art.1 Respingerea in totalitate a contestatiei formulate de doamna PM din Rm. Valcea, pentru suma totala de ... lei stabilită prin Decizia de impunere din/ 31.10.2008 și raportul de inspecție fiscală din /31.10.2008 .

Art.2 Declinarea competenței de solutionare privind capătul de cerere referitor la procedura de desfasurare a inspectiei fiscale către Comisia de Disciplina din cadrul Direcției Generale a Finantelor Publice a Judetului Valcea.

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.