



DECIZIA NR. din2009

privind modul de soluționare a contestației formulate de Domnul P D din Rm. Vâlcea, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.... /....2008.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a județului Vâlcea cu adresa nr. .../2008 asupra contestației formulate de DI. P.D. cu domiciliul în localitatea Rm. Vâlcea, str. ... nr.14, bl....., sc.A, ap.

Contestația are ca obiect suma de lei reprezentand impozit pe venit, stabilită prin Decizia de impunere nr. ..10.2008 și Raportul de inspecție fiscală înregistrat la Structura de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Rm. Vâlcea sub nr.2008.

Actele administrative fiscale au fost comunicate petentului la data de2008, conform semnăturii de primire existente pe raportul de inspecție fiscală în cauză, existent în copie la dosarul cauzei.

Contestația este semnată de domnul P.D. din localitatea Rm. Vâlcea.

Petentul 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 domnul P.D. înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr. .../ ...2008 pentru suma de ... lei.

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. Petentul contestă Decizia de impunere nr. .../ ...2006, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../2006, anexă la aceasta, motivând următoarele :

1. Petentul contestă atât îndeplinirea condițiilor de formă ale deciziei de impunere, condiții prevăzute de codul de procedură fiscală, cât și motivele de fapt și de drept prezentate în decizia de impunere referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei astfel :

Astfel, petentul susține ca nu a fost respectată obligația de înștiințare a contribuabilului în legătură cu inspecția fiscală ce urma să fie desfășurată prin aviz de inspecție fiscală, așa cum prevede art. 101 Cod de procedură fiscală.

De asemenea tot în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de formă, este invocat de petent faptul că Raportul de inspecție fiscală, care potrivit art. 109 din Codul de procedură fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, nu a fost întocmit în conformitate cu Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minimale ale RIF, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 357/ 27.03.2007.

Astfel, susține petentul că la capitolul I "Date despre inspecția fiscală" din Raportul de inspecție fiscală nu se precizează "data începerii inspecției fiscale", "perioada în care

s-a desfășurat inspecția fiscală, precum și "locul de desfășurare", și, de asemenea, că raportul de inspecție fiscală, întocmit și comunicat acestuia, nu cuprinde toate anexele prevăzute la capitolul VIII - "Anexe", acestea făcând parte integrantă din raport.

2. În ceea ce privește motivele de fapt și de drept prezentate în Decizia de impunere atacată, petentul nu este de acord atât cu motivația organului de inspecție fiscală privind încadrarea tranzacțiilor efectuate ca activitate comercială, cât și modul în care s-au calculat veniturile și cheltuielile aferente fiecărei tranzacții realizate de contribuabil.

2.1. Petentul consideră astfel că afirmația organului de inspecție fiscală potrivit căreia "pentru activitatea de achiziție și vânzare ulterioară a autoturismelor, contribuabilul nu a fost autorizat conform legii" este neîntemeiată întrucât echipa de control nu a precizat legea conform căreia trebuia să se autorizeze.

Mai mult, petentul consideră că trebuie stabilită natura activității desfășurate de contribuabil și apoi caracterizarea acesteia ca fiind sau nu autorizată, în speță organul de inspecție neaplicând prevederile art. 12 din Codul de procedură fiscală referitoare la "buna-credință" ce ar fi presupus solicitarea de documente justificative, pentru obținerea de informații pertinente și la obiect care ar fi condus la lămurirea stărilor de fapt din punct de vedere fiscal.

Relativ la prevederile legale invocate de inspecția fiscală prin decizia de impunere atacată ca fiind "încălcate" de contribuabil petentul susține că prin acestea nu se încadrează vreo faptă, printre acestea regăsindu-se și art. 42 din Codul fiscal prin care se stabilește că veniturile obținute de un contribuabil sunt neimpozabile.

Potrivit acestei prevederi legale, pentru autoturismul VW Golf cu nr. identificarea WVWZZZ1JZ1D..... deținut în perioada 23.06.2005 - 27.06.2006 organul de inspecție tratează vânzarea ca fiind din patrimoniul personal și nu impozitează tranzacția respectivă, pe când pentru autoturismele achiziționate în anul 2004 (Opel Astra și VW Golf) deținute în perioada 08.01.2004 - 09.11.2004, respectiv 24.02.2004 - 02.03.2005, organele de inspecție fiscală nu mai aplică prevederile legale sus-menționate, deși criteriul duratei luat în considerare este îndeplinit.

Astfel, conchide petentul, echipa de inspecție fiscală s-a contrazis prin aplicarea neunitară a prevederilor legale, și aceasta doar pentru a crește cu orice preț baza de impunere și impozitul pe venit suplimentar stabilit.

Relativ la temeiul de drept din decizia atacată, petentul mai invocă faptul că încadrarea tranzacțiilor efectuate ca activitate economică în baza art. 127 alin. 2 din Codul fiscal, care face parte din Titlul IX - taxa pe valoare adăugată, este eronată întrucât textul de lege este destul de explicit și se referă doar la încadrarea activităților economice în sensul taxei pe valoare adăugată, și deci, neaplicabilă inspecției în cauză.

2.2. Referitor la modul în care organul de inspecție fiscală a calculat veniturile și cheltuielile aferente fiecărei tranzacții realizate de contribuabil, petentul susține că baza de impunere nu este reală și nu reflectă starea de fapt fiscală, pe care acesta avea obligația să o stabilească.

Astfel, organul de inspecție fiscală a putut constata că Dl. P. D. a "achiziționat" în anul 2005 de două ori aceeași mașină (cu număr de identificare WOLOTF4828...), în data de ...2005 și apoi în data de ...2005, după ce același autoturism fusese "vândut" de dl. P.D. în data de ...2005 și, apoi în data de ...2005.

De asemenea, nici prețurile nu au fost constante atât la achiziția acestor autoturisme, cât și la vânzarea lor. Astfel, prețul de achiziție de la prima "cumpărare" este de ... euro, iar la a doua de ..., iar prețul de vânzare de la prima "tranzacție" (... lei) nu este la fel cu cel de la a doua "tranzacție" (... lei).

Astfel, conchide petentul, faptul că organul de inspecție nu a stabilit în mod corect baza de impunere rezultă și din faptul că deși nu a estimat corect valoarea cheltuielilor aferente aducerii în țară a autoturismelor, acesta nu a luat în considerare în întregime nici cheltuielile pentru care există documente justificative.

Față de motivele prezentate, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../ ...2008 și a impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

B. Din actul administrativ fiscal contestat rezultă următoarele:

Dl P.D. domiciliat în localitatea Rm. Vâlcea, str. ... nr. 14, bl. ..., sc. A, ap..., identificat prin CNP 1670608....., a făcut obiectul unei inspecții fiscale, ale cărei constatări s-au materializat prin raportul de inspecție fiscală nr. .../ 31.10.2008 din care rezultă următoarele :

D-l P.D. a achiziționat în perioada 2004, 2005, 2006 un număr de 15 autoturisme second hand din Germania, pe care ulterior le-a vândut către diverse persoane fizice din România, activitate pentru care nu a fost autorizat conform legii și în urma căreia acesta a obținut venituri impozabile.

Ținând cont de aspectele menționate, organele de inspecție fiscală au constatat obținerea unui **venit net nedecarat**, în anii 2004, 2005, 2006, în sumă totală de ... lei, fiind încălcate astfel prevederile din art. 1 lit.a, art. 2 alin.1, lit. a, art. 15 alin. 1, 2, art. 16 alin. 2 din OG 7/ 2001 privind impozitul pe venit și cap. 1, art.39 lit. a), art.40 alin.1, art.41 lit.a), art.42 lit.g) art.43 alin.1 lit.a), art.44 alin. (1), art.46 alin.1 si 2 din Legea 571/2003 rep. cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.127 alin.1 si 2 din același act normativ.

Organul fiscal a procedat la impozitarea veniturilor realizate, respectiv la calculul impozitului pe venitul anual global datorat, aferent anilor 2004, 2005, 2006 în sumă totală de ... lei, stabilind un **impozit pe venit global suplimentar în sumă de lei**.

Determinarea venitului anual global s-a făcut în baza art. 16 alin. 2) din OG 7/ 2001 privind impozitul pe venit și cap. 10, art. 80 alin. 1) din Legea 571/2003 .

Impozitul pe venitul anual impozabil a fost calculat conform art. 8 alin. 4 din OG 7/ 2001 privind impozitul pe venit, Ordinul 85/ 2005 privind stabilirea baremului la impozitul pe venitul global și art. 43 alin. 1) lit. a din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

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, reprezentând impozit pe venit este legal stabilită în sarcina domnului P.D. din localitatea Rm. Vâlcea.

1. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de... lei.

Cauza supusă soluționării este dacă impozitul pe venit în suma de... lei este legal datorat de dl. P.D., în condițiile în care acesta este aferent veniturilor comerciale obținute de acesta în anii 2004, 2005, 2006 din desfășurarea de activități economice , pentru care acesta nu a fost autorizat conform legii .

În fapt, la data de ...2008 Direcția Generală a Finanțelor Publice Vâlcea a fost sesizată prin adresa nr. ... de către *Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale Vâlcea* asupra faptului că în perioada 2004 - 2006 Dl. P.D. din localitatea Rm. Vâlcea a efectuat mai multe importuri de autoturisme second hand din Germania.

În baza acestor informații, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Rm. Valcea au procedat la verificarea modului de indeplinire a obligațiilor fiscale de către dl. P.D., constatând ca acesta 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 ca urmare activității desfășurate din fapte de comerț în perioada 2004 - 2006, dl. P.D. a obținut venituri comerciale ce constituie venituri supuse impozitului pe venit, pe care nu le-a declarat la organul fiscal

teritorial, respectiv Administratia Finantelor Publice a municipiului Rimnicu Vilcea, pentru care datora un impozit în suma totala de lei.

Conform documentelor anexate în copie la dosarul cauzei (facturi, chitanțe vamale, contracte vânzare-cumpărare), situația mașinilor achiziționate, a sumelor achitate furnizorilor externi, a drepturilor vamale achitate la introducerea în țară a acestora și a veniturilor încasate din vânzarea în țară, a rezultat următoarea situație :

În anul 2004, DI P.D a achiziționat un număr de două mașini, astfel :

1. La data de 08.01.2004 un autoturism Opel, număr de identificare WOLOTGF351..., la valoarea de achiziție conf. facturii de ... EUR (... lei), pentru care a achitat taxe vamale în sumă de La data de2004, conform contractului de vânzare-cumpărare anexat la dosarul cauzei, autoturismul înmatriculat a fost vândut la o valoare de ... lei, tranzacție din care a rezultat un câștig în sumă de ... lei .. lei val. de vânzare - ... lei val. de achiziție+ taxe vamale) .

2. La data de2004 un autoturism VW Golf, număr de identificare WVWZZZ1JZ1W...., la valoarea de achiziție conf. facturii de ... EUR (... lei), pentru care a achitat taxe vamale în sumă de ... lei La data de2005, conform contractului de vânzare-cumpărare, autoturism înmatriculat s-a vândut la o valoare de ... lei, tranzacție din care a rezultat un câștig în sumă de ... lei (... lei val. de vânzare - ... lei val. de achiziție + taxe vamale) .

Asupra câștigului obținut în anul 2004 în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), organele control au procedat la calcularea impozitului pe venit, conform prevederilor OG 7/ 2001 privind impozitul pe venit și Ordinul 85/ 2005 privind stabilirea baremului anual de impunere pentru calculul impozitului pe venit anual global impozabil, **stabilind un impozit în sumă de .. lei.**

În anul 2005, DI. P.D. a achiziționat un număr de 8 mașini, din care pentru 7 mașini au fost prezentate contracte de vânzare-cumpărare, astfel :

3. La data de2005 un autoturism Opel Astra, număr de identificare WOLOTGF481...., la valoarea de achiziție conf. facturii de .. EUR (... lei), pentru care a achitat taxe vamale în sumă de ... lei. La data de2005, conform contractului de vânzare-cumpărare autoturismul neînmatriculat s-a vândut la o valoare de ... lei, tranzacție din care a rezultat un câștig în sumă de ... lei (... lei val. de vânzare - .. lei val. de achiziție+taxe vamale) .

4. La data de ...2005, un autoturism Audi 8E / A4, număr de identificare WAUZZZ8EZ1A0...., la valoarea conform facturii de .. EUR (.. lei) pentru care a achitat taxe vamale în sumă de .. lei. La data de ...2005 autoturismul în cauză a fost vândut ca autoturism neînmatriculat la o valoare de ... lei, realizând o diferență negativă în sumă de ... lei, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că valoarea negativă nu are suport și nici nu influențează rezultatele analizei conform art. 11 alin. 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep.

5. La data de2005 s-a achiziționat un autoturism marca Opel, număr de identificare WOLOJBF191... la valoarea de .. EUR (... lei), conform facturii pentru care a achitat taxe vamale în sumă de ... lei. La data de2005 conform contractului de vânzare-cumpărare existent la dosarul cauzei autoturismul s-a vândut la o valoare de ... lei, rezultând un câștig în sumă de ... lei (... lei val. de vânzare - ... lei val. de achiziție+taxe vamale).

6. La data de ...2005 s-a achiziționat un autoturism Opel Astra număr de identificare WOLOTGF482..., la care valoarea externă conform facturii este de ... EUR, (... lei), taxe vamale achitate în sumă de ... lei. La data de2005, autoturismul neînmatriculat s-a vândut la o valoare de ... lei, realizându-se un câștig în sumă de .. lei (... de vânzare - ... lei val. de achiziție+taxe vamale).

7. La data de ...2005, s-a achiziționat un autoturism W Golf, număr de identificare WVWZZZ1JZ2W..., la valoarea externă conform facturii de .. EUR (.. lei) și taxe vamale achitate în sumă de .. lei. La data de ...2005 autoturismul neînmatriculat s-a vândut la o valoare de .. lei, realizându-se o diferență negativă în sumă de .. lei (.. lei val. vânzare - ..

lei val. achiziție+taxe vama), motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că valoarea negativă nu are suport și nici nu influențează rezultatele analizei conform art. 11 alin. 1 din legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep.

8. La data de ...2005 s-a achiziționat un autoturism VW, număr de identificare WVWZZZ1JZ2W...., la valoarea externă conform facturii de .. EUR (*.. lei*) și taxe vamale achitate în sumă de .. *lei*. La data de ...2005, autoturismul neînmatriculat s-a vândut ca la o valoare de... *lei*, realizându-se o diferență negativă în sumă de.. lei (*.. lei val. vânzare - .. lei val. achiziție*), motiv pentru care organele de inspecție fiscală au considerat că valoarea negativă nu are suport și nici nu influențează rezultatele analizei conform art. 11 alin. 1 din legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep.

9. La data de**2005** s-a achiziționat un autoturism marca W Golf, număr de identificare WVWZZZ1JZ1D..., la valoarea externă conform facturii de ... EUR (*.. lei*) și pentru care s-au achitat taxe vamale în sumă de .. *lei*. La data de ...**2005**, autoturismul înmatriculat s-a vândut la o valoare de .. *lei*, realizându-se un câștig în sumă de .. *lei*. Pentru această tranzacție, organele de control nu au luat în considerare venitul obținut, întrucât veniturile obținute din vânzarea bunurilor din patrimoniu personal nu se impozitează conform art. 42 lit. g din Legea 571 / 2003 privind Codul fiscal rep. coroborat cu art. 127 alin. (2) din HG 44/ 2004 (având în vedere perioada îndelungată de deținere în proprietate a acestui autoturism).

10. La data de2005, s-a achiziționat autoturismul Opel Vectra număr de identificare WOLOJBF3511...., la valoarea externă conform facturii de ... EUR (*... lei*) și taxe vamale achitate în sumă de ... *lei*, rezultând cheltuieli de achiziție în sumă de ... *lei* (*... lei + lei*).

Intrucit pentru acest autoturism nu existau documente de vânzare, organele de control au procedat la estimarea câștigului obținut de DI. P.D. din activitatea desfășurată, avându-se în vedere prevederile art. 67 din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală și art. 11 alin. 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep.

Astfel s-a avut în vedere câștigul obținut la tranzacțiile efectuate în anul 2005, acolo unde a existat o diferență pozitivă între prețul de vânzare și costurile efectuate, stabilindu-se un procent mediu de câștig de 14,76%.

Astfel la suma de ... lei reprezentând cheltuieli de achiziție, a rezultat un câștig de .. **lei** (*... lei x 14,76%= lei*).

Asupra câștigului total obținut de contestatar în anul 2005 **în sumă totală de ... lei** (*... lei + ... lei + ... lei + ... lei*), organele de control au procedat la calcularea impozitului pe venit prin aplicarea cotei de 16% conform art. 43 alin. 1, lit. a) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare rezultând astfel o **obligatie de plată în sumă de ... lei** (*.. lei x 16%= ... lei*) .

În anul 2006, DI. P.D. a achiziționat un număr de 5 mașini, din care pentru 4 mașini s-au identificat contracte de vânzare-cumpărare astfel :

11. Autoturism Rover, număr de identificare SARRJSLHP2D...., achiziționat la data de ...2006, la valoarea externă conform facturii de ... (*... lei*) și taxe vamale achitate în sumă de ... *lei*. La data de ...2006 autoturismul neînmatriculat s-a vândut la o valoare de ... lei, realizându-se o diferență negativă în sumă de ... lei (*... lei val. vânzare - ... lei val. achiziție+taxe vama*), motiv pentru care organele de inspecție fiscală consideră că valoarea negativă nu are suport și nici nu influențează rezultatele analizei conform art. 11 alin. 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep.

12. Autoturism Ford Mondeo, număr identificare WFOWXXGBBW1B..., achiziționat la data de ...2006, la valoarea externă conform facturii de ... EUR (*.. lei*) și taxe vamale achitate în sumă de ... *lei*. La data de2006 autoturismul neînmatriculat s-a vândut la o valoare de ... *lei*, realizându-se un câștig în sumă de ... lei (*... lei val. vânzare - .. lei val. achiziție*).

13. Autoturism Ford, număr de identificare WFOBXXWPRB1U....., achiziționat la data de2006, la valoarea externă conform facturii de ... EUR (*... lei*) și taxe vamale achitate în sumă de ... *lei*. La data de2006, autoturismul neînmatriculat s-a vândut la o

valoare de .. lei, realizându-se o diferență negativă în sumă de .. lei (... lei val. vânzare - .. lei val. achiziție), motiv pentru care organele de inspecție fiscală consideră că valoarea negativă nu are suport și nici nu influențează rezultatele analizei conform art. 11 alin. 1 din legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep.

14. Autoturism Renault Kangoo, 1,5DCI, număr identificare VF1KCO8EF271....., achiziționat la data de ...2006 la valoarea externă conform facturii de... EUR (... lei) și taxe vamale achitate în sumă de ... lei. La data de2006 autoturismul neînmatriculat s-a vândut la o valoare de ... lei, realizându-se un câștig în sumă de lei (... lei val. de vânzare - lei val. de achiziție+taxe vama).

15. Autoturism Opel Astra, număr identificare WOLOTGF083....., achiziționat la data de2006 la valoarea de ... EUR (.... lei), pentru care s-au achitat taxe vamale în sumă de lei, rezultând total valoare de achiziție suma de... lei.

Organele de control au constatat că Dl. P.D. a valorificat bunul fără a încheia în acest sens un contract de vânzare-cumpărare și au procedat la estimarea câștigului obținut de acesta din activitatea desfășurată, avându-se în vedere prevederile art. 67 din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală și art. 11 alin. 1 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, rep.

Astfel s-a avut în vedere câștigul obținut din tranzacțiile efectuate în anul 2006, acolo unde a existat o diferență pozitivă între prețul de vânzare și costurile efectuate, obținându-se un procent mediu de câștig de 31, 63%.

Astfel la valoarea de achiziție a autoturismului Opel Astra, număr identificare WOLOTGF083....., achiziționat la data de.....2006, a rezultat un câștig de lei (.. lei x 31, 63%= ... lei).

Astfel, pentru activitatea de vânzare autoturisme, efectuată de Dl. P.D. în anul 2006, organele de inspecția fiscală au stabilit un venit net în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + lei), cu un impozit pe venit aferent în sumă de ... lei (... lei x 16% =

Ținând cont de aspectele menționate, organul de inspecție fiscală a constatat obținerea în anul 2004, 2005, 2006 a unui venit din activitatea comerciala desfasurata de dl P.D. în sumă de lei, nedeclarat, apreciind încălcarea astfel a prevederilor art. 1, lit. a, art. 2, alin. 1, lit. a și art. 15 alin. 1, 2, art. 16 alin. 2 din OG 7/ 2001 privind impozitul pe venit și cap. I, art. 39, lit. a), art. 40, alin. 1, lit. a, art. 41 lit. a, art. 42 lit. g, art. 43 alin. 1 lit. a, art. 44 alin. 1, art. 46 alin. 1 și 2, coroborat cu prevederile cap. 3, art. 127, alin. 1) și 2) din Legea nr. 571/ 2003 republicată privind Codul fiscal.

Organul fiscal a procedat la impozitarea veniturilor realizate, respectiv la calculul impozitului pe venitul anual global datorat, aferent anilor fiscali 2004, 2005, 2006 în sumă totală de lei, stabilind un impozit pe venit global suplimentar total în sumă de ... lei (... lei + ... lei + lei).

Determinarea venitului anual global s-a făcut în baza art. 16 alin. 2) din OG 7/ 2001 privind impozitul pe venit și cap. 10, art. 80 alin. 1) din din Legea 571/2003 .

Impozitul pe venitul anual impozabil a fost calculat conform art. 8 alin. 4 din OG 7/ 2001 privind impozitul pe venit și Ordinul 85/ 2005 privind stabilirea baremului la impozitul pe venitul global și art. 43 alin. 1) lit. a din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată la data de2008, înregistrată la Direcția Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr., Dl. P.D. precizează că "nu a achiziționat în nume propriu autoturismele pentru a le vinde ulterior într-un cadru organizat (târguri, anunțuri internet, ziare, expunere spre vânzare, etc.)".

Prin declarația dată în data de2008 și nota explicativă existente la dosarul cauzei, Dl P.D. arată că fiind administrator la SC A.C. SRL, societate având ca obiect de activitate importul de produse second-hand, a fost mandatat verbal de diverse cunoștințe și persoane să achiziționeze autoturisme second hand din Germania, depunând în susținerea celor menționate declarațiile notariale date de persoane în cauză, respectiv a d-lor Ș. Dumitru-Marian, D. M. Nicolae-Bogdan, I. Daniel-Georgel.

În drept , Codul Comercial al României, definește fapta de comerț și comercianții, astfel :

Art. 3 “1. Cumpărăturile de produse sau marfuri spre a se revinde, fie în natura, fie după ce se vor fi lucrat sau pus în lucru, ori numai spre a se închiria; asemenea și cumpărarea spre a se revinde, de obligațiuni ale Statului sau alte titluri de credit circulând în comerț;

2. Vânzarile de produse, vânzarile și închirierile de marfuri, în natura sau lucrate, și vânzarile de obligațiuni ale Statului sau de alte titluri de credit circulând în comerț, când vor fi fost cumparate cu scop de revânzare sau închiriere; [...]”

De asemenea, Codul comercial român prevede că sunt subiecte de raport comercial atât comercianții cât și necomercianții, adică orice persoană care săvârșește anumite fapte de comerț reglementate de art. 3 Cod Comercial Român, indiferent dacă persoana care le săvârșește are sau nu calitatea de comerciant.

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

“ (1) Este considerată persoana impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate. ”

Veniturile din activități independente sunt definite la art. 46, CAP. 2 *Venituri din activități independente* din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, astfel :

"Definirea veniturilor din activități independente :

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.

(3) Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute 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, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.[...] ”

Art. 68 din OG nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează :

"(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 va fi: [...]

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

c) pentru persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală; [...]

e) pentru persoanele fizice plătitoare de taxă pe valoare adăugată, codul de înregistrare fiscal atribuit de organul fiscal competent din subordinea Agenției Naționale de Administrare Fiscală; [...]

(3) În vederea atribuirii codului de identificare fiscală persoanele prevăzute la alin. (1) lit. a), c) și e) **au obligația să depună declarație de înregistrare fiscală.** [...]

(5) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente, pentru care plățile anticipate se fac prin reținere la sursă de către plătitorii de venituri, au obligația, în

vederea înregistrării, să depună la organul fiscal competent declarația de înregistrare fiscală.

(6) Declarația de înregistrare fiscală se depune în termen de 30 de zile de la :

a) data înființării potrivit legii, în cazul persoanelor juridice, asocierilor și altor entități fără personalitate juridică;

b) data eliberării actului legal de funcționare, începerii activității, data obținerii primului venit sau dobândirii calității de angajat, după caz, în cazul persoanelor fizice."

Din coroborarea actelor normative sus menționate se reține ca sunt considerate fapte de comerț vânzarile de produse, de marfuri cumparate cu scop de revanzare, iar atare activitate desfășurată din care se obțin venituri cu caracter de continuitate, sunt activități economice .

Persoanele ce desfășoară astfel de activități economice în mod independent, din care obțin venituri sunt considerați persoane fizice impozabile/ contribuabili.

Totodată, se reține ca orice persoana sau entitate care desfășoară fapte de comerț din care se obțin venituri comerciale este considerată subiect al raportului juridic fiscal și are obligația de a se înregistra fiscal, în termen de 30 zile de la data înființării în cazul persoanelor juridice, respectiv 30 zile de la data eliberării actului legal de funcționare, a începerii activității sau de la data obținerii primului venit în cazul persoanelor fizice.

În atare situație, având în vedere documentele existente la dosarul contestației, organele de soluționare a contestației rețin că, în perioada 01.01.2004 - 31.12.2006 a petentul achiziționat din Germania 15 mașini pe care ulterior le-a vândut, obținând câștiguri/ venituri, fără a fi autorizat a desfășura activități economice/independente.

În speță, în această situație fiind, art.39 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, rep., stipulează:

"Urmatoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

a) persoanele fizice rezidente;[...]

Art. 40 din același act normativ arată care este sfera de cuprindere a impozitului, respectiv ca "(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri:

a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României;

b) în cazul persoanelor fizice rezidente, altele decât cele prevăzute la lit. a), numai veniturilor obținute din România, care sunt impuse la nivelul fiecărei surse din categoriile de venituri prevăzute la art. 41;[...]

Art. 41, delimitează categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, astfel :

" Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;[...]"

Art. 42 lit.g) din același act normativ sus menționat arată care sunt veniturile neimpozabile, respectiv " [...] g) veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal, altele decât câștigurile din transferul titlurilor de valoare, precum și altele decât cele definite la cap. VIII¹;"

Din prevederile legale menționate anterior se reține că veniturile comerciale obținute din fapte de comerț, prestări servicii sau din practicarea unei meserii, sunt supuse unui impozit pe venit, cu excepția veniturilor obținute urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal.

Determinarea venitului impozabil este reglementată de prevederile art. 49 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal care stipulează :

"Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă :

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, [...]

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; [...]"

Art. 67 din OG 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, rep. cu modificările și completările ulterioare, precizează :

" (1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal."

Iar art. 11 din legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, stipulează la alineatul (1) și (2), referitoare la prevederile speciale care reglementează aplicarea legii fiscale, următoarele :

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are ca scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.[...]"

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării preurilor, prin care prețul de pia se stabilește pe baza preurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile ctre persoane independente;

b) *metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;*

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit; [...]"

Potrivit prevederilor legale invocate, organele de soluționare a contestației rețin că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, iar venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

Stabilirea impozitului pe venit se face în funcție de perioada realizării veniturilor, iar când acestea nu se pot determina se procedează la estimarea acestora.

Deasemenea, se reține că la stabilirea sumei unui impozit, atunci când nu se poate determina baza de impunere, organele fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are ca scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Astfel, pentru veniturile obținute de petent **în anul 2004**, sunt aplicabile prevederile OG 7/2001 privind impozitul pe venit și ale Ordinului nr. 85 din 28 ianuarie 2005 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de bază pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2004, iar pentru veniturile realizate în anii 2005 și 2006 sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal intrat în vigoare la data de 01 ianuarie 2004, cu excepția în care în prezentul cod se prevede astfel :

Art. 8 alin. 4 din OG 7 / 2001 prevede : " (4) Începând cu anul 2002, baremul anual pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil **se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice**, pe baza baremului anual prevăzut la alineatul 3, corectat cu variația ratei inflației realizată față de cea prognozată pe perioada impozabilă".

În acest sens, art. 1 din Ordinul MF nr. 85 din 28 ianuarie 2005 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de bază **pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2004**, precizează că : " (1) Pentru determinarea impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2004, în baza prevederilor **art. 95 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările aduse prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 138/2004, precum și ale art. 46 alin. (1) și (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul 2004, se stabilește următorul barem anual:**

Pentru Venitul anual impozabil (lei)		Impozitul anual (lei)
pâna la 30.200.000	18%	
30.200.001 - 73.000.000	5.436.000 + 23%	pentru ceea ce depete suma de 30.200.000 lei
73.000.001 - 117.000.000	15.280.000 + 28%	pentru ceea ce depaseste suma de 73.000.000 lei

[...]

(2) Deducerea personală de bază stabilită potrivit prevederilor **art. 46 alin. (1) și (4) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru anul 2004**, pentru calcularea bazei de calcul a impozitului pe venitul anual global realizat în anul fiscal 2004, este de **2.100.000 lei pe lună.**"

Potrivit normelor legale sus invocate și având în vedere situația de fapt prezentată organele de inspectie fiscala au stabilit că în anul 2004 doamnel P.D. a obținut, fără a fi autorizat, venituri din comercializarea a 2 autoturisme importate din Germania, în regim second hand, în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei), la care revine un impozit pe venit in suma de ... lei.

Analizând baza de impunere avuta in vedere de organele de inspectie fiscala se retin urmatoarele :

Autoturismul VW Golf, număr de identificare WVWZZZ1JZ1W..., achizitionat la la data de **....2004** la valoarea de ... EUR (... lei), pentru care s-au achitat taxe vamale în sumă de ... lei, conform contractului de vânzare-cumpărare existent in copie la dosarul cauzei, a fost valorificat înmatriculat, dupa un an de zile, la data de **....2005**, la o valoare de ... lei.

Pentru această tranzacție, organele de control nu trebuiau sa ia în considerare venitul obținut, întrucât veniturile obținute din vânzarea bunurilor din patrimoniu personal nu se impozitează conform art. 42 lit. g din Legea 571 / 2003 privind Codul fiscal rep. coroborat cu art. 127 alin. (2) din HG 44/ 2004 ,având în vedere perioada îndelungată de deținere în proprietate a acestui autoturism care a fost inmatriculat pe numele petentului si ulterior instrainat.

Drept urmare sustinerile petentului privitor la acest aspect apar justificate.

Asadar, baza de impozitare avuta in vedere de organele de inspectie fiscala pentru anul 2004 se diminueaza cu suma de ... lei (... lei val. de vânzare - .. lei val. de achiziție + taxe vamale), rezultind o baza de impozitare in suma de ... lei (... -) .

Totodata, conform grilei de impozitare anterior prezentată , in vederea stabilirii impozitului pe venit, trebuia avuta in vedere deducerea personala pe anul 2004, in cuantum de 25.200.000 lei (2.100.000 X12) prevazuta la alin.2 din art. 1 din Ordinul Nr. 85 din 28 ianuarie 2005.

Analizind modul de calcul al impozitului pe venit datorat de petent pentru anul 2004, organele de solutionare au constatat ca deducerea personala avuta in vedere de organele de impunere a fost de 24.400.000 lei in loc de 25.200.000 lei, contrar dispozitiilor legale.

Analizând aspectele anterior menționate , se reține că organele de inspectie fiscală au calculat eronat impozitul pe venit datorat pe anul 2004, avind in vedere venituri mai mari decit cele obtinute de acesta din tranzactiile efectuate si acordind o deducere personală mai mica decit cea prevazuta la alin.2 din art. 1 din Ordinul Nr. 85 din 28 ianuarie 2005.

Recapitulind pentru anul fiscal 2004, impozitul pe venit datorat de petent, avind in vedere noile date asa cum au fost retinute anterior, rezulta conform urmatorului calcul :

$$\begin{aligned} & \dots - \dots = \dots \\ & \dots - \dots = \dots \\ & \dots \times 23\% = \dots \\ & \dots + \dots = \dots \text{ lei} \end{aligned}$$

Asadar, fata de impozitul pe venit stabilit de organele de inspectie fiscala in suma de ... lei si cel legal datorat pe anul 2004 in suma de ... lei, rezulta o diferenta stabilita in plus de acestea in suma de lei.

Prin referatul in completare nr./30.01.2009 privind punctul de vedere relativ la contestația formulata de DI P.D., organele de inspectie fiscală opiniaza in acelasi sens, recunoscind eroarea comisa.

Pentru anii 2005 și 2006 speței în cauză îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale :

Art. 43 din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal , astfel cum a fost modificat prin Ordonanța de urgență nr. 138 din 29.12.2004, în vigoare de la data de 01.01.2005, care precizează :

"(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din :

a) activități independente;[...]"

Din prevederile legale anterior menționate se reține că pentru veniturile comerciale obținute din activități independente după **data de 01.01.2005** , se aplică cota de impozit de 16%.

Din situația de fapt prezentată, se reține că în anii 2005 și 2006 supuși inspectiei fiscale, DI P.D. a achiziționat un număr de 13 autoturisme second hand din Germania, pe care ulterior le-a vândut către diverse persoane din România.

La stabilirea câștigului obținut de contestatar, echipa de inspectie fiscală a avut în vedere documentele de achiziție a autoturismelor (facturile externe), documentele de achitare a taxelor vamale aferente tranzacțiilor (chitanțe vamale), precum și documentele de înstrăinare a autoturismelor, respectiv contractele de vânzare-cumpărare, aflate în copie la dosarul cauzei.

În funcție de data achiziției și data transferului dreptului de proprietate asupra bunului, precum și de prețul tranzacției înscris pe contractul de vânzare-cumpărare, se reține că la calculul veniturilor impozabile nu au fost luate în considerare veniturile obținute din vânzarea bunurilor din patrimoniu personal (**poziția 9**) și a bunurilor vândute sub prețul de achiziție (**pozițiile 4,7,8,11,13**).

Relativ la veniturile obținute din vânzarea bunurilor din patrimoniu personal (poziția 9), organele de soluționare au reținut următoarele :

La data de**2005** s-a achiziționat un autoturism marca W Golf, număr de identificare WVWZZZ1JZ1D....., la valoarea externă conform facturii de ... EUR (... lei) și pentru care s-au achitat taxe vamale în sumă de .. lei. Așa cum rezulta din contractul de vânzare/cumpărare existent la dosarul cauzei în copie, după numai 4 zile la data de**2005**, autoturismul s-a vândut la o valoare de .. lei, realizându-se un câștig în sumă de .. lei.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit ca autoturismul a fost vândut la data de ...2006 în loc de ...2005, neluând în considerare venitul obținut din această tranzacție, pe considerentul ca veniturile obținute din vânzarea bunurilor din patrimoniu personal nu se impozitează conform art. 42 lit. g din Legea 571 / 2003 privind Codul fiscal rep. coroborat cu art. 127 alin. (2) din HG 44/ 2004 (având în vedere perioada îndelungată de deținere în proprietate a acestui autoturism).

Asadar, prin referatul de completare nr.../30.01.2009 privind punctul de vedere relativ la contestația formulată de Domnul P.D., organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea bazei impozabile cu cistigul obținut din aceasta tranzacție în suma de .. lei , rezultând un impozit pe venit datorat aferent acesteia în suma de .. lei (.....X16 %).

Totodată, analizând modul de stabilire al bazei impozabile , se reține ca în valoarea veniturilor stabilite ca fiind realizate de Dl P.D. în 2005 și 2006 este cuprinsă și estimarea câștigului obținut din valorificarea în 2005 a unui autoturism și, de asemenea, în anul 2006 a altui autoturism, pentru care petentul nu a prezentat documentele de vânzare dar nici documentele de intrare în patrimoniul personal (pozițiile 10 și 15), câștigul obținut în ambele cazuri fiind determinat de organele de inspecție fiscală prin aplicarea prevederilor art.11 din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, și a art. 67 din Codul de procedura fiscală, rep sus menționate.

Astfel, în anul **2005**, organele de inspecție fiscală au constatat că Dl P.D. a achiziționat un număr de 8 mașini, din care pentru șapte mașini a fost prezentată documentație de vânzare, funcție de care organele de control au stabilit un câștig total în **sumă de ... lei** (.. lei + .. lei + .. lei) la care se adaugă și cistigul în suma de .. lei de mai sus.

Pentru autoturismul marca Opel Vectra (poziția 10) achiziționat de petent la data de ...**2005** pentru care cheltuielile de achiziționare sunt în sumă de .. lei (valoarea externă .. lei și cheltuieli vamale de .. lei) și pentru care nu au fost prezentate documente de vânzare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea câștigului obținut de Dl. P.D. la această tranzacție.

Determinarea marjei de profit (procentul mediu de câștig) s-a stabilit de către organele de inspecție fiscală în funcție de **valoarea veniturilor** obținute din valorificarea bunurilor vândute în câștig și **valoarea cheltuielilor** aferente bunurilor vândute în câștig în anul 2005.

Astfel, în speța de față, marja de profit s-a calculat ținându-se cont de prețurile de piață tranzacționate de contestatar în 2005 când a obținut venituri în sumă totală de ... lei (inclusiv valoarea bunurilor din patrimoniul personal), din care s-a scăzut valoarea bunurilor la care nu s-a obținut câștig/profit .. lei), rezultând **venituri efective (vânzări cunoscute) în suma de ... lei** .

Totodată, din totalul cheltuielilor efectuate de contestatar în anul 2005 în sumă de .. lei, s-au scăzut cheltuielile aferente bunurilor la care nu s-a obținut câștig/profit în sumă de .. lei, precum și cheltuielile aferente bunului pentru care s-a procedat la estimarea câștigului obținut în sumă de .. rezultând **cheltuieli efective în sumă de ... lei** [.. lei - (.. lei + .. lei)].

Astfel, a rezultat un câștig în sumă de .. lei (.. lei - .. lei) care raportat la valoarea veniturilor efective (vânzări cunoscute) în cuantum de .. lei, rezulta **o marja de profit în procent de 14,76%** .

Așadar, având în vedere suma de .. lei reprezentând costuri totale pentru achiziționarea acestui autoturism, a rezultat din această tranzacție un venit net estimat în sumă de.... lei (... x 14,76%).

În atare situație, având în vedere situația de fapt și de drept, organele de soluționare a contestației rețin că în anul 2005, veniturile realizate de petent sunt în suma de ... lei (...+ ... + ... + .. +...) la care revine un impozit pe venit în suma de ... lei.

Asadar, fata de impozitul pe venit stabilit pe anul 2005 de catre organele de inspectie fiscala in suma de ... lei, rezulta un impozit datorat in suma de ... lei, mai mult cu suma de lei.

In anul 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că DI P.D. a achiziționat un nr. de 5 mașini, din care pentru patru mașini a fost prezentată documentație de vânzare, funcție de care organele de control au stabilit un câștig total în **sumă de ... lei** (.. lei + .. lei) (pozițiile 11,12,13 și 14), iar pentru autoturismul marca Opel Astra (poziția 15), inspecția fiscală a procedat la estimarea câștigului obținut, întrucât nu există documentație de vânzare.

Așadar, pentru autoturismul marca Opel Astra achiziționat de petent la data de**2006** pentru care cheltuielile de achiziționare sunt în sumă de ... lei (valoarea externă .. lei și cheltuieli vamale de ... lei) și pentru care nu au fost prezentate documente de vânzare, s-a procedat la estimarea câștigului obținut de DI. P.D. la această tranzacție.

Determinarea marjei de profit (procentul mediu de câștig) s-a stabilit în funcție de **valoarea veniturilor** obținute din valorificarea bunurilor vândute în câștig și **valoarea cheltuielilor** aferente bunurilor vândute în câștig în anul 2006.

Din situația de fapt prezentată, se reține că organele de inspectie fiscala au stabilit marja de profit ținând cont de prețurile de piață tranzacționate de contestatar în 2006 când a obținut venituri în sumă totală de ... lei din care s-a scăzut valoarea bunurilor la care nu s-a obținut castig/profit (... lei), rezultând **venituri efective (vânzări cunoscute) în suma de ... lei** .

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au diminuat totalul cheltuielilor efectuate de contestatar în anul 2006, respectiv au luat în calcul ca și cheltuieli numai suma de .. lei, în loc de suma de ... lei, din care s-au scăzut cheltuielile aferente bunurilor la care nu s-a obținut câștig/profit calculate în sumă de .. lei, precum și cheltuielile aferente bunului pentru care s-a procedat la estimarea câștigului obținut în sumă de .. lei, rezultând **cheltuieli efective în sumă de .. lei** [... lei - .. lei (.. + ..) = .. lei].

Procent mediu de câștig de 31,63 % stabilit de inspecția fiscală a fost calculat în funcție de totalul cheltuielilor stabilit eronat în sumă de ... lei, după formula :
... venituri stabilite de inspecția fiscală - .. cheltuieli efective stabilite de inspecția fiscală, rezultând un câștig efectiv în sumă de ... lei, care raportat la valoarea de vânzare cunoscută, adică la ... lei, a rezultat o marjă de profit în procent de 31,63 % (... : ...) .

Din situația de fapt prezentată se reține că totalul cheltuielilor de achiziție pentru acele autoturisme unde s-a obținut câștig pozitiv din vânzarea acestora este de ... lei (autoturism poziția 12) + ... lei (autoturism poziția 14) , însumate fiind de lei.

Organele de inspectie fiscala au avut in vedere insa un total al cheltuielilor in suma de ... lei, fapt ce a determinat un calcul eronat al coeficientului mediu de cistig pentru tranzacțiile efectuate de petent în anul 2006, respectiv 31,63% în loc de 9,63 %, cu consecința majorării impozitului datorat în acest an fiscal astfel:

.. lei - .. lei = .. lei

.. lei (total vânzări) -... lei (total cheltuieli) = ... lei

... lei : ... lei = **9,63%**

Astfel că, la suma de ... lei reprezentând cheltuieli de achiziție a autoturismului Opel Astra nr. identificare WOLOTGF083....., rezultă un câștig de ... lei (.. lei x 9,63 lei) și nu de ... lei cit eronat au stabilit organele de control.

Rezultă astfel majorarea eronată a câștigului obținut de Dl. P.D. la această tranzacție cu suma de ... lei (... -).

Asupra acestui aspect, prin referatul de completare nr. .../30.01.2009 de privind punctul de vedere relativ la contestația formulată de Domnul P.D., organele de inspecție fiscală precizează că impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2006 în sarcina Domnului P.D. s-a recalculat astfel :

... lei (.. lei + ... lei + ... lei) x 16% = lei.

În consecință, pentru anul 2006, impozitul pe venit datorat de petent este în suma de ... lei fata de... lei cit au stabilit organele de inspecție fiscală, mai puțin cu suma de . lei

In concluzie, având în vedere situația de fapt și de drept, considerentele reținute anterior, actele și documentele existente la dosarul cauzei precum și susținerile petentului în raport cu constatările organelor de impunere, organele de soluționare a contestației rețin că în anii 2004, 2005 și 2006, impozitul pe venit legal datorat de petent este în suma de... lei din care : .. lei pentru anul 2004, .. lei pentru anul 2005 și ... pentru anul 2006.

Prin decizia de impunere nr..../31.10.2008 , organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit datorat în aceeași perioadă în suma de .. lei din care : .. lei pe anul 2004, .. lei pe anul 2005 și ... lei pe anul 2006.

Drept urmare, prin decizia de impunere în cauza organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului un impozit în suma de ... lei , mai puțin cu suma de .. lei fata de impozitul pe venit legal datorat în anii 2004-2006 în suma de lei.

Fata de cele de mai sus și având în vedere dispozițiile art.213 alin (3) din OG 92/2003 rep privind Codul de procedura fiscală care stipulează ca " Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac ", organele de soluționare urmează să se pronunțe în consecință, menținând obligația în contul impozitului pe venit la nivelul celei stabilite în sarcina petentului de către organele de impunere, prin decizia de impunere nr...../31.10.2008.

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare declarațiile notariale date de persoanele care au achiziționat autoturismele de la el în calitate de mandatar al acestora pentru aducerea autoturismelor în țară și îndeplinirea tuturor formalităților de înmatriculare, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației din următoarele considerente:

Potrivit art.1532 Codului Civil "contractul de mandat reprezintă acordul de voință care se realizează între două părți, prin care una se obligă (mandatarul) să încheie acte juridice în numele și pe seama celeilalte părți (mandantul), pe baza unei împuterniciri de reprezentare pe care acesta i-a dat-o."

Art. 1537 din același act normativ precizează că "Mandatarul nu poate face nimic afara din limitele mandatului sau; [...]."

Deci, din coroborarea normelor legale anterior menționate se reține că contractul de mandat este un contract ce trebuie să îmbrace forma acordului de voință al părților, în forma scrisă, prin care să se facă dovada conținutului împuternicirii și limitelor ei, iar odată încheiat să se precizeze obligațiile ce revin părților.

Încheierea în forma scrisă a contractului de mandat este esențială tocmai pentru cunoașterea îndatoririlor părților (mandatar și mandant).

Astfel, din documentele existente la dosarul contestației nu rezultă că domnul Popa Daniel a fost împuternicit să reprezinte interesele clienților săi (persoanele care au cumpărat autoturismele achiziționate de petent din Germania) în calitate de mandatar,

declarațiile date de o parte dintre aceștia (Ș. Dumitru-Marian, D. M. Nicolae-Bogdan, I. Daniel-Georgel) neavând forma și fondul contractului de mandat.

De asemenea, din declarațiile clienților domnului P.D. și contractele de vânzare - cumpărare, anexate în susținerea contestației, reiese că cheltuielile efectuate în vederea îndeplinirii formalităților legale și cu transportul autoturismelor din Germania în România, efectuate de petent și suportate de beneficiari, sunt mult mai mari decât câștigurile obținute și constatate de organele de inspecție fiscală.

Astfel, în declarația dată de dl. Ș. Dumitru-Marian, în calitate de client al D-lui P.D., se precizează că cheltuielile efectuate de contestatar cu îndeplinirea formalităților legale (asigurare și numere de tranzit din Germania, acte de export și EUR 1, certificatul ce atestă proveniența bunului din Comunitatea Europeană) și cu transportul autoturismului (*poziția 14*) din Germania în România (taxe vamale, taxe RAR, taxe înmatriculare, vignete, etc), au fost suportate de acesta și sunt în suma de 1..... EUR (echivalentul a lei), față de câștigul obținut de petent și constatat de organele de inspecție fiscală în sumă de.. lei.

În declarația dată de Dl. D. M. Nicolae-Bogdan, în calitate de client, se precizează ca cheltuielile efectuate de contestatar cu îndeplinirea formalităților legale și cu transportul autoturismului (*poziția 11*) din Germania în România, suportate de acesta sunt în suma de... EUR (echivalentul a ...i), iar organele de inspecție fiscală constată la această tranzacție o diferență negativă în sumă de ..., sumă care nu a influențat baza de impunere și nu a fost luată în calcul la stabilirea impozitului suplimentar.

În declarația dată de dl. I. Daniel-Georgel, în calitate de client, se precizează ca cheltuielile efectuate de contestatar cu îndeplinirea formalităților legale și cu transportul autoturismului din Germania în România, suportate de acesta sunt în suma de ...R (echivalentul a LEI), tranzacție la care organele de inspecție fiscală au constatat un câștig în sumă de lei.

În atare situație, justificarea dată de petent referitoare la diferența dintre prețul de achiziție (inclusiv taxele vamale) și prețul de vânzare a autoturismelor în cauză, ca fiind cheltuieli aferente aducerii unui autoturism, adică numere, asigurare, combustibil, vignete, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației fiind nesincera.

Pe de altă parte, data când au fost date și autentificate declarațiile analizate anterior, este mult ulterioară datei când s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile, astfel încât organele de soluționare a contestației rețin ca imposibilă stabilirea sincerității celor declarate de clienții domnului P.D..

De ex. Declarațiile clienților sunt date și autentificate la data de2008 ori transferul dreptului de proprietate s-a realizat la data de : 20.07.2005 - client I. Daniel, 15.02.2006 - client Ș. Dumitru-Marian, 01.06.2006 - client D. Nicolae-Bogdan.

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia organele de inspecție fiscală au constatat că Dl. Popa Daniel a "achiziționat" în anul 2005 de două ori aceeași mașină-pozitia 3 - (cu număr de identificare WOLOTGF482.....), ceea ce înseamnă că nu a stabilit în mod corect baza de impunere, nici aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât organele de soluționare a contestației au constatat următoarele :

- Din documentele anexate la dosarul cauzei și care au stat la baza constatărilor echipei de inspecție fiscală, respectiv factura, chitanța vamală și contract de vânzare-cumpărare pentru autoturismele în cauză, reiese faptul că echipa de inspecție fiscală a procedat o dată la analizarea autoturismului achiziționat de petent în data de 01.03.2005 marca Opel Astra și număr de identificare WOLOTGF4828... , și, a doua oară a autoturismului Opel Astra 1,6 achiziționat de petent în data de 10.10.2005 cu număr de identificare WOLOTGF4816..., stabilind impozitul datorat de petent.

- La redactarea constatarilor efectuate vis-a-vis de cele două autoturisme, organul de control în mod eronat a menționat pentru ambele autoturisme numărul de identificare WOLOTGF4828.....

- Prin Referatul de completare nr. ... din 30.01.2009, privind punctul de vedere relativ la contestația formulată de dl. P.D.. organele de control recunosc că eronat s-a

redactat numărul de identificare WOLOTGF482.... pentru autoturismul achiziționat la data de 10.10.2005.

Având în vedere că stabilirea impozitului nu a fost influențată de redactarea aceluiași număr de înmatriculare pentru ambele autoturisme analizate, se reține că în mod corect organele de control au stabilit baza impozabilă în sumă de... lei pentru autoturismul marca Opel Astra număr de identificare WOLOTGF482.... achiziționat la data de 10.10.2005 și în sumă de ... lei pentru autoturismul marca Opel Astra număr de identificare WOLOTGF48..... achiziționat la data de 01.03.2005.

2. Referitor la obligația de înștiințare a contribuabilului în legătură cu inspecția fiscală ce urma să fie desfășurată prin aviz de inspecție fiscală, invocată de petent.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin Biroul de soluționare contestații este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de Dl. P.D. din localitatea Rm. Vâlcea în condițiile în care aceasta nu are competența materială de a soluționa sesizarea privind nerespectarea procedurii de inspecție fiscală .

In fapt, prin contestația astfel formulată, Dl. P.D. a invocat nerespectarea îndeplinirii condițiilor de formă ale Deciziei de Impunere, în baza căreia a fost stabilit în sarcina sa un impozit pe venit net anual suplimentar în suma de ... lei.

Astfel, petentul contestă faptul că nu a fost respectată obligația de înștiințare a contribuabilului în legătură cu inspecția fiscală ce urma să fie desfășurată prin aviz de inspecție fiscală, așa cum prevede art. 101 Cod de procedură fiscală.

De asemenea tot în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor de formă, este invocat de petent faptul că Raportul de inspecție fiscală, care potrivit art. 109 din Codul de procedură fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, nu a fost întocmit în conformitate cu Instrucțiunile privind întocmirea și obiectivele minimale ale RIF, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 357/ 27.03.2007.

Astfel, susține petentul că la capitolul I "Date despre inspecția fiscală" din Raportul de inspecție fiscală nu se precizează "data începerii inspecției fiscale", "perioada în care s-a desfășurat inspecția fiscală, precum și "locul de desfășurare", și, de asemenea, că raportul de inspecție fiscală, întocmit și comunicat acestuia, nu cuprinde toate anexele prevăzute la capitolul VIII - "Anexe", acestea făcând parte integrantă din raport.

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

Totodată 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 fiscală, 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 sesizarea formulată de Dl. POPA DANIEL din localitatea Rm. Vlcea 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 H.G.1083/25.10.2001 privind organizarea și funcționarea comisiilor de disciplină din cadrul autorităților și instituțiilor publice.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art.205 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit. a), art.211, 213 alin. (3) și art. 216 alin. (1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicat se :

D E C I D E :

Art.1 Respingerea contestației formulate de Domnul **Daniel P.** din localitatea Rm. Vâlcea, pentru suma de lei stabilită prin Decizia de impunere nr. ../2008 și raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. ../2008 reprezentând diferență de impozit pe venitul net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Art.2 Declinarea competenței de soluționare privind capătul de cerere referitor la procedura de desfasurare a inspecției fiscale către Comisia de Disciplină din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Valcea.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR EXECUTIV,