



Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

DECIZIA nr. 000/10.2019
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică **X**,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
sub nr. 000/2019

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice prin adresa nr.000/2019, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.000/2019, asupra contestației formulate de persoana fizică **X**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venit;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.268, art.269, art.270 alin.(1) și art.272 alin.(5) lit.c) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de persoana fizică **X**.

I. Persoana fizică X, contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.000/2019, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr.000/2019 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice, pentru următoarele considerente:

Contestatarul sustine ca decizia de impunere și raportul de verificare fiscala sunt nelegale și netemeinice, întrucât la stabilirea situației fiscale personale nu au fost luate în calcul veniturile soției Y, cumulate cu veniturile sale, pensia acesteia având o valoare importantă în constituirea depozitelor bancare, sursa fondurilor fiind una codevalmasa, în condițiile în care convietuiește cu soția.

De asemenea, contestatarul sustine și următoarele:

- impozitul pe venit în suma de 000 lei, calculat pentru suma de 000 lei, reprezentând venituri din surse neidentificate aferente anului 2014 și impozitul pe venit în suma de 000 lei, calculat pentru suma de 000 lei, reprezentând venituri din surse neidentificate aferente anului 2015, nu sunt corect calculate;

- la pagina 5 din decizia de impunere, este specificat faptul ca a fost selectata metoda indirecta de stabilire a veniturilor, fapt pentru care considera ca organele de verificare fiscala, la acel moment, nu puteau aprecia care metoda poate fi aplicata, anterior prezentarii datelor;

- indiferent de metoda stabilită și folosită, prevăzută în ordinele interne ale A.N.A.F, rezultatul trebuie să fie același, fapt ce nu rezultă din verificarea efectuată în cauză;

- cât privește termenul pana la care au fost calculate accesoriile, respectiv data de 2019, considera ca nu este corect, iar termenul trebuia să fie pana la data de 2018, data la care persoana fizica verificata a fost anunțată sa prezinte documentele solicitate de A.N.A.F pentru verificarea fiscala.

Referitor la decizia de incetare a procedurii de verificare fiscala pentru anul 2016, contestatarul sustine ca metoda indirecta folosită de organele de verificare fiscala pentru anul 2016, este total eronata, fiind imposibil ca totalul utilizarii de fonduri să fie egal cu sursa fondurilor.

Contestatarul, precizeaza următoarele aspecte privind raportul de verificare fiscala:

- la pag. 21-25, intrările și ieșirile de fonduri prin conturile curente aferente anilor 2014, 2015 și 2016, sunt numai o statistica, veniturile și retragerile în numerar rezultand din tabelul de venituri și cheltuieli, anexa 1c, iar depunerile în numerar în anexa 2c, inclusiv fondurile detinute la diferite banci, justificate cu documente emise de fiecare banca în parte;

- la pag. 32, organele de verificare fiscala nu au luat în considerare suma de 000 lei, suma ce reprezintă vanzarea unui teren moștenire a soției Y și trebuia luata în considerare deoarece ea rezulta din contractul de promisiune bilaterala;

- la pag. 33, chiar dacă pentru anul 2016 nu au fost impuneri suplimentare, suma de 000 lei, retrasa a fost folosită pentru toate nevoile personale, nefiind necesara incadrarea în totalitate în cheltuieli personale de trai;

- cât privește suma de 000 lei, s-au depus toate documentele justificative privind vanzarea actiunilor Z, chitanta prin care s-a intrat în posesia sumei și chiar dacă beneficiara era Y, toate câștigurile au fost ale familiei și nu numai al unuia;

- suma de 000 lei de la poz. 40 din tabelul de venituri și cheltuieli, a fost omisa din calcul;

- referitor la ieșirile în numerar din anul 2014, acestea sunt de 000 lei, rezultate din depuneri în conturile bancare de 000 lei și nu de 000 lei, rezultand o diferență în suma de 000 lei, dintre total intrari și total iesiri în numerar, concluzia fiind ca în anul 2014, suma este identificata;

- pentru anul 2015, dacă se ia în considerare ca la sfârșitul anului 2014 a rezultat un venit suplimentar de 000 lei, din sursa identificata, rezulta ca și în anul 2015, suma este identificata și nu datorează impozit suplimentar pe venit, chiar dacă nu s-a ținut cont de veniturile din pensie a soției în valoare de 000 lei;

- formularea de la pagina 38, privind analiza numerarului aferent anului 2016, nu este clara și trebuie reformulata și justificata;

- la pagina 43, la rubrica intrari de fonduri aferente anului 2014, nu a fost inclusa suma de 000 lei, reprezentând pensia incasata de soția sa, suma de 000 lei, reprezentând incasare dobanda titluri de stat, iar suma de 000 lei, cumparare titluri de stat a fost în mod eronat mentionata, acestea au fost achizitionate în anul 2013, astfel suma de 000 lei, neidentificata ar trebui inlocuita cu valoarea 0 lei;

- pentru anul 2015, nu a fost inclusa pensia soției în valoare de 000 lei, iar suma de 000 lei, răscumpărare titluri de stat, a fost cuprinsă eronat, aceasta s-a efectuat în anul 2016, astfel suma de 000 lei, reprezentând surse neidentificate ar trebui să fie zero, iar pentru anul 2016, la intrari de fonduri nu este cuprinsă pensia soției în valoarea de 000 lei, existand astfel un surplus de 000 lei, valoarea de 000 lei, din surse neidentificate fiind de fapt zero, conform propriilor calcule;

Contestatarul, considera ca metoda indirecta folosita de organele de verificare fiscala pentru anii verificați 2014 - 2016, conduce la rezultate eronate, astfel trebuie abandonată și folosit propriul sau calcul, prin folosirea unei metode directe, ușor de verificat, care tine seama de venituri și cheltuieli,

de modul de gestionare a fondurilor, nu ar fi rezultat alte fonduri, pentru ca acestea nu existau în realitate.

Totodata, persoana fizica X contesta toate concluziile organelor de verificare fiscala cuprinse în actele administrativ fiscale emise, privind sumele datorate ca impozit suplimentar pentru anii 2014 și 2015, solicitand recalcularea situației fiscale personale.

De asemenea, contestatarul apreciaza răspunsurile organelor de verificare fiscala la obiectiunile sale, ca fiind nesatisfacatoare și nereale și nu țin seama de situația reala.

Prin urmare, contestatarul sustine ca verificarea conține multe erori și interpretari personale, nelegale, prin actele justificative aflate la dosarul verificarii rezulta ca nu datorează nici un impozit suplimentar, solicitand admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr.000/2019 impreuna cu Raportul de verificare fiscala nr.000/2019.

II. Organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice prin Raportul de verificare fiscală nr.000/2019 si Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in cadrul verificarii situației fiscale personale nr. 000/2019, au stabilit pentru perioada 01.01.2014-31.12.2015, urmatoarele:

Urmare verificarii situatiei fiscale personale a persoanei fizice X, s-a constatat ca in perioada 01.01.2014 – 31.12.2016, persoana fizica verificata a utilizat fonduri in suma de 000 lei, reprezentand cheltuieli cu comisioane, cheltuieli personale de trai efectuate in numerar, transfer bancar catre persoana fizica Y, cheltuieli efectuate prin intermediul conturilor bancare, achizitie titluri de stat, majorare solduri conturi bancare, depunere numerar in contul bancar detinut de persoana fizica Y, pentru care au fost identificate surse de fonduri in suma de 000 lei, reprezentand incasari din venituri impozabile (pensii, dividende, dobanzi), dobanda titluri de stat, rascumparare titluri de stat, transfer bancar de la persoana fizica Y, depunere numerar de catre persoana fizica Q, vanzare imobil, venituri din onorarii nete din profesia de avocat ale persoanei fizice Y, transfer bancar de la K, rezultand astfel o diferenta de venituri suplimentare din surse neidentificate in suma de 000 lei.

Pe baza informatiilor prezentate de persoana fizica verificata X, cat si a documentelor detinute si obtinute in conformitate cu prevederile legale, organele de verificare fiscala au ajustat baza impozabila, prin metoda sursei si utilizarii fondului, prin compararea cheltuielilor efectuate de persoana fizica verificata cu veniturile declarate, intrucat s-a constatat ca persoana fizica X a

utilizat fonduri a caror sursa nu a fost identificata, in suma de 000 lei in anul 2014 si in suma de 000 lei in anul 2015, iar pentru anul 2016 nu au fost constatate utilizari de fonduri din surse neidentificate.

Organele de verificare fiscală nu au luat în considerare afirmațiile persoanei fizice verificate cu privire la provenienta sumelor în numerar utilizate in anii 2014 si 2015, pentru operatiuni bancare si cheltuieli personale, având ca sursa veniturile din pensie, retrageri de numerar, mosteniri, amortizare auto și laptop, toate apartinand persoanei fizice Y, deoarece nu au fost depuse documente justificative sau alte mijloace de proba relevante, care sa facă dovada intrarii în posesie a sumelor respective.

Totodata, organele de verificare fiscala au considerat ca persoana fizica X nu a facut dovada detinerii numerarului anterior anului 2014 si nici numerarului detinut in anii 2015 si 2016, deoarece, conform explicatiilor persoanei fizice verificate, aceasta nu poate preciza în mod exact sumele în numerar detinute la începutul și sfârșitul anilor fiscali verificați, având în vedere perioada lunga de timp, respectiv din 2014 pana în prezent.

Lipsa mijloacelor de probă și a documentelor justificative corelate cu informațiile deținute/obținute de organele de verificare fiscala, mijloace necesare identificării sursei fondurilor bănești utilizate în perioada 2014-2015, a condus la stabilirea unor venituri a căror sursă nu a fost identificată, care a avut ca efect majorarea bazei impozabile ajustate prin utilizarea Metodei sursei și utilizării fondului, de reconstituire a veniturilor realizate pe seama fondurilor utilizate de persoana fizică supusă verificării situației fiscale personale.

Astfel, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere nr.000/2019, pentru perioada 01.01.2014 –31.12.2015, impozit pe venit în sumă 000 lei, pentru care au calculat accesorii aferente in suma de 000 lei, reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de verificare fiscală, motivele prezentate de persoana fizică, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatară și organele de verificare fiscală, se rețin următoarele:

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de 000 lei și accesoriile aferente în sumă de 000 lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar in cadrul verificarii situației fiscale personale nr.000/2019, Direcția Generală de

Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au stabilit obligații suplimentare aferente perioadei 01.01.2014-31.12.2015, în condițiile în care nici în timpul verificării fiscale și nici cu ocazia exercitării căii administrative de atac persoana fizică X nu a probat sursa fondurilor utilizate.

În fapt, organele de verificare fiscală au constatat ca, urmare verificării situației fiscale a persoanei fizice X pentru perioada 01.01.2014-31.12.2016, aceasta a utilizat fonduri în suma de 000 lei, reprezentând diferite operațiuni bancare și cheltuieli personale, pentru care au fost identificate surse de fonduri în suma de 000 lei, reprezentând venituri impozabile declarate, venituri din dobânda titluri de stat, rascumpărare titluri de stat, transfer bancar de la persoana fizică Y (sotia sa), depunere numerar de către persoana fizică Q, vânzare imobil, venituri din onorarii nete din profesia de avocat ale persoanei fizice Y, transfer bancar de la K, rezultând astfel o diferență de venituri suplimentare din surse neidentificate în suma de **000 lei**.

În vederea determinării numerarului deținut la începutul anilor 2014, 2015, 2016 și sfârșitul anului 2016, precum și a sursei din care provine acesta, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice verificate X, informații, clarificări, explicații, documente justificative și alte mijloace de probă, iar urmare analizei informațiilor și a documentelor puse la dispoziție de persoana fizică verificată, coroborate cu informațiile deținute de organele de verificare fiscală, s-au constatat următoarele:

Persoana fizică X, nu a făcut dovada deținerii numerarului anterior anului 2014 și nici numerarului deținut în anii 2015 și 2016, deoarece, conform explicațiilor sale, nu poate preciza în mod exact sumele în numerar deținute la începutul și sfârșitul anilor fiscali verificați, având în vedere perioada lungă de timp, respectiv din 2014 până în prezent.

Referitor la sumele în numerar utilizate în anii 2014 și 2015, pentru operațiuni bancare și cheltuieli personale, având ca sursă venituri din pensie, retrageri de numerar, mosteniri, amortizare auto și laptop, conform declarațiilor persoanei fizice verificate, organele de verificare fiscală au constatat că toate aparțin persoanei fizice Y, iar persoana fizică verificată nu a depus documente justificative sau alte mijloace de probă relevante, care să facă dovada intrării în posesie a sumelor respective.

Prin urmare, organele de verificare fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr. 000/2019, pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2015, baza impozabilă suplimentară în sumă de 000 lei, pentru care au

calculat impozit pe venit în sumă 000 lei. Totodată au fost calculate accesoriile aferente impozitului pe venit reprezentând dobânzi în sumă de 000 lei și penalități de întârziere în sumă de 000 lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.138 alin.(9) - (13), art.145 alin.(1) și (2) și art.146 alin.(1) și (3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"ART.138

*(9) Cu ocazia verificării situației fiscale personale, organul fiscal central stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate. În acest scop organul fiscal central utilizează metode indirecte de stabilire a veniturilor, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F. ****).*

(10) În cazul în care persoana fizică supusă verificării nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (6) și (7) verificarea situației fiscale personale se face pe baza informațiilor și documentelor deținute sau obținute de organul fiscal central în condițiile prezentului cod.

(11) Organul fiscal central apreciază asupra metodei indirecte folosite și a întinderii acesteia, în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.

(12) Ori de câte ori, pe parcursul verificării situației fiscale personale, organul fiscal central apreciază că sunt necesare noi documente sau informații relevante pentru verificare, le poate solicita persoanei fizice, în condițiile prezentului cod. În acest caz, organul fiscal central stabilește un termen rezonabil, care nu poate fi mai mic de 10 zile, pentru prezentarea documentelor și/sau a informațiilor solicitate.

(13) Pe parcursul derulării verificării situației fiscale personale, persoana fizică supusă verificării are dreptul să prezinte orice documente justificative sau explicații pentru stabilirea situației fiscale reale. Cu ocazia prezentării documentelor justificative sau explicațiilor, concluziile se consemnează într-un document semnat de ambele părți. În cazul în care persoana fizică verificată refuză semnarea documentului, se consemnează refuzul de semnare.

"ART.145 Raportul de verificare

(1) Rezultatul verificării situației fiscale personale se consemnează într-un raport scris în care se prezintă constatările din punct de vedere faptic și legal.

(2) La raportul privind rezultatele verificării se anexează documentele care au stat la baza constatărilor, documentele întâlnirilor și orice alte acte care au legătură cu constatările efectuate în cauză. Documentele prezentate

de persoana fizică verificată se predau organului fiscal central, sub semnătură.”

”ART.146 Decizia de impunere

(1) Raportul prevăzut la art.145 stă la baza emiterii deciziei de impunere sau, după caz, a unei decizii de încetare a procedurii de verificare, în cazul în care nu se ajustează baza de impozitare.[...]

(3) În cazul în care se constată că declarațiile fiscale, documentele și informațiile prezentate în cadrul procedurii de verificare sunt incorecte, incomplete, false sau dacă persoana fizică verificată refuză, în cadrul aceleiași proceduri, prezentarea documentelor pentru verificare ori acestea nu sunt prezentate în termenul legal sau persoana se sustrage prin orice alte mijloace de la verificare, organul fiscal central stabilește baza de impozitare ajustată pentru impozitul pe venit și emite decizia de impunere.”

coroborate cu prevederile art.1 si art.21 din O.P.A.N.A.F. nr.675/2018 pentru aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, care stipulează:

”ART.1 Verificarea situației fiscale personale a persoanelor fizice cu privire la impozitul pe venit, prevăzută la art.138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul de procedură fiscală, reprezintă ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale având ca obiect examinarea totalității drepturilor și a obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a oricăror altor elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate.”

„ART. 21 Pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit se au în vedere următoarele:

- a) documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată;*
- b)documentele/informațiile deținute sau obținute de organul fiscal referitoare la veniturile, cheltuielile, patrimoniul și fluxurile de trezorerie ale persoanei fizice verificate;*
- c) informații oficiale publicate de autorități sau de instituții publice;*
- d) oricare alte documente sau informații relevante pentru stabilirea bazei impozabile;*
- e) declarațiile fiscale depuse de persoana verificată sau de plătitori.”*

Se reține că, organele de verificare fiscală la stabilirea stării de fapt fiscale a examinat toate drepturile și obligațiile de natură patrimonială, fluxurile de trezorerie și alte elemente relevante pentru stabilirea situației fiscale reale a persoanei fizice verificate, conform procedurilor în vigoare. Pentru verificarea situației fiscale a persoanelor fizice și determinarea în mod corect a

bazei impozabile în practică se utilizează mai multe metode indirecte, dintre care metoda sursei și utilizării fondului care constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă impozitării.

Mai mult, conform prevederilor art.79¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.01.2014-31.12.2015:

”ART.79¹ Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate pe baza procedurilor și metodelor indirecte de reconstituite a veniturilor sau cheltuielilor. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor.”

De asemenea, pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016, dispozițiile art.61, lit. i) și art. 117 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, prevede ca:

„ART. 61 Categori de venituri supuse impozitului pe venit

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

i) venituri din alte surse, definite conform art. 114 și 117.

ART. 117 Definirea și impozitarea veniturilor a căror sursă nu a fost identificată

Orice venituri constatate de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a căror sursă nu a fost identificată se impun cu o cotă de 16% aplicată asupra bazei impozabile ajustate. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor.”

Conform prevederilor legale invocate, pentru stabilirea bazei impozabile ajustate pentru impozitul pe venit organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și fiscale care constituie mijloace de probă pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, consemnând rezultatul verificărilor într-un raport scris.

Se reține că, pentru diferențele de fonduri cu sursă neidentificată din perioada verificată, organul fiscal este îndreptățit să impună baza impozabilă stabilită suplimentar cu cota de 16%, emițând în acest sens decizie de impunere.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Așa cum s-a reținut și la situația de fapt, organele de verificare fiscală au constatat următoarele:

În anul **2014**, persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu comisioane, cheltuieli personale de trai, transfer bancar catre persoana fizica Y, cheltuieli efectuate prin intermediul conturilor bancare, achizitii titluri de stat, majorare solduri conturi bancare, depunere numerar in contul bancar detinut de persoana fizica Y, pentru care au fost identificate surse de fonduri in suma de 000 lei, reprezentand incasari din venituri impozabile declarate (pensii, dividende, dobanzi), dobanda titluri de stat, rascumparare titluri de stat, transfer bancar de la persoana fizica Y, depunere numerar de catre persoana fizica Q, vanzare imobil, venituri din onorarii nete obtinute de persoana fizica Y din profesia de avocat, rezultand astfel o diferenta de venituri suplimentare din surse neidentificate in suma de 000 lei.

În anul **2015**, persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu comisioane, cheltuieli personale de trai efectuate in numerar, transfer bancar catre persoana fizica Y, cheltuieli efectuate prin intermediul conturilor bancare, majorare solduri conturi bancare, pentru care au fost identificate surse de fonduri in suma de 000 lei, reprezentand incasari din venituri impozabile (pensii, dividende, dobanzi), dobanda titluri de stat, rascumparare titluri de stat, transfer bancar de la persoana fizica Y, venituri din onorarii nete din profesia de avocat ale persoanei fizice Y, rezultand astfel o diferenta de venituri suplimentare din surse neidentificate in suma de 000 lei.

În anul **2016**, persoana fizică verificată a utilizat fonduri în sumă de 000 lei, reprezentând cheltuieli cu comisioane, cheltuieli personale de trai efectuate in numerar, transfer bancar catre persoana fizica Y, cheltuieli efectuate prin intermediul conturilor bancare, majorare solduri conturi bancare, achizitie titluri de stat, pentru care au fost identificate surse de fonduri in suma de 000 lei, reprezentand incasari din venituri impozabile (pensii, dividende, dobanzi), dobanda titluri de stat, rascumparare titluri de stat, transfer bancar de la K, transfer bancar de la persoana fizica Y, venituri din onorarii nete din profesia de avocat ale persoanei fizice Y, rezultand ca suma fondurilor utilizate a fost egala cu sursa fondurilor, astfel nu au fost identificate utilizari de fonduri din sursa neidentificata.

Conform prevederilor art.138 alin.(1), (4), (8) și (10) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de verificare fiscala au dreptul de a efectua o verificare fiscală, cu privire la impozitul pe venit, a ansamblului situației fiscale personale a persoanei fizice in cauza, aceasta avand obligația de a depune o declarație

de patrimoniu și de venituri la solicitarea organului fiscal, care stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate, utilizând metode indirecte de stabilire a veniturilor.

Potrivit art.138 alin.(13) din același act normativ, dacă organul fiscal central apreciază că sunt necesare noi documente sau informații relevante pentru verificare, care pot constitui mijloace de probă în condițiile art.55 alin. (1) – (3) din același act normativ, în vederea motivării actului administrativ fiscal, poate solicita persoanei fizice verificate aceste mijloace de probă, întrucât:

“(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Astfel, organele de verificare fiscală au solicitat persoanei fizice X informații, explicații, documente justificative și alte mijloace de probă, în vederea clarificării unor aspecte referitoare la sursa fondurilor utilizate în perioada 01.01.2014-31.12.2016.

În ceea ce privește fondurile în numerar acumulate în perioada 01.01.2014-31.12.2016, persoana fizică verificată a declarat că provin atât din veniturile proprii cât și din veniturile soției Y, sursa fondurilor fiind salarii, pensii, mosteniri, aparținând amândorura și gestionate în comun, în lei sau euro și depozitate acasă sau în banca.

Din explicațiile scrise prezentate de către persoana fizică X, conform notei explicative nr. 000/2018, a rezultat faptul că în perioada verificată a fost pensionar, detinând în general în numerar un minim de 000 lei, valoarea fiind în funcție de încasările rezultate din pensie, dobanzi, mosteniri sau din încasările onorariilor din profesia de avocat a soției Y și de cheltuielile curente.

Prin Nota explicativa nr.000/2019, persoana fizica verificata a mentionat ca veniturile in numerar aferente perioadei verificate, au provenit din pensia incasata lunar si retrasa de pe card, la care se adauga dobanzi din titlurile de stat, onorariile nete de avocat incasate de sotie, amortizarea unei masini, din acumularile anilor anteriori si din mosteniri.

Referitor la sumele în numerar deținute la începutul și sfârșitul anilor fiscali verificați, respectiv 2014, 2015, 2016, persoana fizică verificată a menționat faptul că nu poate preciza în mod exact sumele în numerar deținute, având în vedere timpul lung scurs din 2014 până în prezent.

Din explicatiile persoanei fizice se reține incoerenta declaratiilor cu privire la numerarul deținut atât la începutul perioadei verificate cât și pe parcursul acesteia.

Din declaratiile fiscale depuse pe platitorii de venit, se retine ca persoana fizica X, in perioada supusa verificarii fiscale, a realizat venituri in suma totala de 000 lei, reprezentand venituri din dividende, dobanzi si pensii, respectiv in anul 2014 venit net in suma de 000 lei, in anul 2015 venit net in suma de 000 lei si in anul 2016 venit net in suma de 000 lei.

Referitor la argumentele contestatarului cu privire la veniturile soției sale, Y, se rețin următoarele:

Persoana fizica X, a mentionat ca fondurile acumulate in numerar provin din economiile rezultate din diferența între venituri și cheltuieli, în lei sau euro, fiind detinute acasă sau în depozite bancare, avand ca sursa pensii, onorariile nete de avocat incasate de sotie, Y, mosteniri, depunand in acest sens doua contracte de promisiune bilaterala de vanzare cumparare nr. 000/31.03.2014, respectiv nr.000/07.04.2014 și un contract de vanzare cumparare nr.000/14.06.2014.

Or, se retine ca, organele de verificare fiscala, au preluat in formularul privind Metoda Sursei și Utilizării Fondului, pentru anul 2014, la rubrica sursa fondurilor suma de 000 lei, având ca sursă contractul de vânzare cumpărare nr.000/14.06.2014, suma de 000 lei, depusă de persoana fizica Q, în contul bancar 000 la data de 31.03.2014, având ca sursă contractul de promisiune bilaterala de vânzare cumpărare nr.000/31.03.2014 si suma de 000 lei, reprezentând depunere de numerar efectuată de către persoana fizica Q, în contul bancar 000, titular X, la data de 07.04.2014, avand ca sursa contractul de promisiune bilaterala de vanzare cumparare nr. 000/07.04.2014.

În ceea ce priveste onorariile nete obtinute de soție, Y, se reține ca, din documentele transmise de persoana fizică verificată, coroborat cu documentele și informațiile obținute de organul fiscal, organele de verificare fiscala au inclus

la stabilirea situației fiscale personale, suma de 000 lei pentru anul 2014, suma de 000 lei pentru anul 2015 și suma de 000 lei pentru anul 2016, reprezentând transfer fonduri în numerar de la persoana fizică Y, având ca sursă veniturile nete încasate de persoana fizică Y, la rubrica sursa fondurilor din formularul privind metoda sursei și utilizării fondului, aferent fiecărui an fiscal.

Referitor la susținerea contestatarului conform căreia organele de verificare fiscală nu au luat în considerare veniturile din pensii ale soției Y, se reține ca, organele de verificare fiscală din analiza tranzacțiilor efectuate prin intermediul contului bancar 000, deschis la W, titular Y, cont bancar unde este virată și pensia încasată lunar de aceasta, a rezultat faptul că sumele de bani reprezentând venituri din pensii, au fost încasate prin virament bancar și utilizate în cea mai mare parte pentru constituirea, prin transfer bancar, de depozite bancare, având ca titular pe doamna Y, neexistând sume retrase în numerar care ar fi putut crea premisa constituirii unor depozite bancare de către și în numele domnului X.

Or, având în vedere ca respectivele sume au fost utilizate pentru constituirea de depozite bancare de către persoana fizică Y, se reține ca în mod corect organele de verificare fiscală nu le-au luat în considerare ca surse de fonduri pentru persoana fizică X.

Cu privire la suma de 000 lei, despre care contestatarul susține ca nu a fost luată în considerare de organele de verificare fiscală, având ca sursă vânzare teren, moștenitoare Y, conform contractului de vânzare cumpărare nr.000/07.04.2014, se reține ca, organele de verificare fiscală nu au luat-o în calcul ca și intrare de numerar pentru anul 2014, având în vedere faptul că aceasta suma a reprezentat un venit exclusiv al persoanei fizice Y, imobilul vândut fiind obținut de aceasta prin moștenire.

Cât privește afirmația contestatarului potrivit căreia suma de 000 lei, reprezentând încasare dobândă titluri de stat, nu a fost inclusă la rubrica Intrări de fonduri aferente anului 2014, se reține ca, organele de verificare fiscală, pe baza documentelor și informațiilor prezentate de persoana fizică verificată, pe parcursul verificării fiscale personale, coroborate cu informațiile și documentele obținute de organul fiscal, în conformitate cu prevederile legale, au inclus la rubrica „Sursa fondurilor” din formularul „Metoda Sursei și Utilizării Fondului”, valoarea dobânzilor încasate în fiecare an fiscal, aferent perioadei verificate, ca urmare a tranzacționării cu instrumente financiare (titluri de stat).

Cat privește situația soldurilor conturilor bancare în perioada 01.01.2014-31.12.2016, organele de verificare fiscală, din documentele

transmise de persoana fizica verificata, coroborat cu informatiile si documentele obtinute, au constatat ca in anul 2014, a rezultat o majorare in suma de 000 lei, in anul 2015, o majorare in suma de 000 lei, iar in anul 2016, o majorare in suma de 000 lei.

Or, din reconstituirea intrărilor și utilizării numerarului, corelat cu informațiile rezultate din analiza operațiunilor financiare reflectate în documentele avute la dispoziție, se reține ca persoana fizică nu justifică existența și nu probează la începutul și sfârșitul anului acumulările de numerar, organele de verificare fiscala considerand în mod corect soldul inițial și final la începutul și sfârșitul anilor verificați al numerarului la purtător zero.

De asemenea, se reține ca organele de verificare fiscală, pentru a putea stabili în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege starea de fapt, au solicitat pe tot parcursul verificării situației fiscale personale informații și documente doveditoare, necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a persoanei fizice verificate, conform Notelor explicative nr.000/2018 si nr. 000/2019.

Astfel, se retine ca, au fost stabilite, de comun acord, întâlniri, conform Minutelor întâlnirii nr.000/2018, nr.000/2019 si nr.000/2019, în vederea clarificării aspectelor privind tranzacțiile efectuate prin intermediul conturilor bancare, a depunerilor și retragerilor de numerar, fapt ce a condus la modificarea de către persoana fizica verificata, atât a anexelor privind situația retragerilor/depunerilor de numerar din/în conturile bancare, al tabelului de venituri și cheltuieli, precum și cel conținând încasările și plățile, documente întocmite de persoana fizica X.

Cat priveste afirmatia contestatarului, potrivit careia în cuprinsul deciziei de impunere, se specifica selectarea metodei indirecte, înainte de prezentarea și verificarea datelor, se retine ca, la pagina 5 din actul administrativ contestat sunt prezentate, după motivul de fapt si temeiul de drept, prevederile legale privind metoda sursei si utilizarii fondurilor, in conformitate cu O.P.A.N.A.F nr.2117/2018, privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de verificare a situației fiscale personale.

Totodata, se retine ca selectarea metodei indirecte utilizate, este specificată pe larg la capitolul 4.1, din Raportul de verificare fiscală nr.000/2019, respectiv “ *În conformitate cu prevederile art. 139 lit. f) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și art. 22 alin.(2) lit. a) și art. 23 din O.P.A.N.A.F. nr. 675 din 15 martie 2018 privind aprobarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, la stabilirea stării de fapt*

fiscale organul fiscal a examinat toate utilizările de fonduri și sursele fondurilor, concluzionând că metoda indirectă utilizată pentru stabilirea bazei impozabile ajustate să fie metoda sursei și utilizării fondurilor.”

În ceea ce privește susținerea contestatarului potrivit careia, este un ordin intern și nu are putere de lege pentru persoana fizică verificată, se reține că, O.P.A.N.A.F nr.675/2018, privind aplicarea metodelor indirecte de stabilire a veniturilor și a procedurii de aplicare a acestora, a fost publicat în Monitorul Oficial al României nr.257/23.03.2018, nefiind doar un ordin intern lipsit de efecte juridice.

Totodată, se reține ca, dispozițiile art.138 alin. (9), alin.(17) și (4) din Legea nr.207/2015, privind Codul de Procedură Fiscală, precizează:

*„(9) Cu ocazia verificării situației fiscale personale, organul fiscal central stabilește veniturile obținute de persoana fizică în cursul perioadei verificate. În acest scop organul fiscal central utilizează metode indirecte de stabilire a veniturilor, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.****).*

„(17) Verificarea situației fiscale personale se efectuează o singură dată pentru impozitul pe venit și pentru fiecare perioadă impozabilă.

(4) Prin situație fiscală personală se înțelege totalitatea drepturilor și a obligațiilor de natură patrimonială, a fluxurilor de trezorerie și a altor elemente de natură să determine starea de fapt fiscală reală a persoanei fizice pe perioada verificată.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține ca verificarea situației fiscale personale se efectuează pe fiecare an fiscal inclus în perioada supusă verificării situației fiscale personale, rezultatul putând fi diferit pentru fiecare an, raportat la cuantumul elementelor de venituri și cheltuieli care determină starea de fapt fiscală, aferentă fiecărui an fiscal verificat.

Or, având în vedere prevederile legale coroborate cu profilul de risc, situația fiscală personală, documentele depuse de persoana fizică verificată pe parcursul verificării situației fiscale personale, precum și cele deținute sau obținute de organul fiscal, pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2016, se reține ca metoda selectată de organele de verificare fiscală, este în concordanță cu elementele de venituri și cheltuieli, deținute/obținute, respectiv utilizate de persoana fizică verificată, în perioada supusă verificării situației fiscale personale.

În ceea ce privește răspunsurile la obiecțiunile formulate, considerate de contestatar ca fiind nesatisfăcătoare și nereale, neținând cont de situația reală, se reține ca potrivit dispozițiilor art.73 alin. (1) coroborat cu dispozițiile art.138

alin. (10) din Legea nr.207/2015, privind Codul de Procedură Fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

”(1) Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. (2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii,... În cazul în care persoana fizică supusă verificării nu îndeplinește obligațiile prevăzute la alin. (6) și (7) verificarea situației fiscale personale se face pe baza informațiilor și documentelor deținute sau obținute de organul fiscal central în condițiile prezentului cod”.

Or, se reține ca, persoana fizica X, nici pe parcursul verificarii situației fiscale personale și nici cu ocazia caili administrative de atac, nu a prezentat documente justificative/mijloace de proba care sa sustina afirmatiile cu privire la numerarul deținut, deși potrivit dispozițiilor legale, avea aceasta obligație.

Având în vedere cele sus menționate, organul de solutionare nu poate reține argumentele persoanei fizice X, în solutionarea favorabila a cauzei.

Referitor la argumentele contestatarului cu privire la Decizia de încetare a procedurii de verificare a situației fiscale personale nr.000/2019, se reține ca prevederile Ordinului președintelui ANAF nr. 393/2013 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și documentelor utilizate în activitatea de verificare fiscală a persoanelor fizice, referitor la instrucțiunile de completare și utilizare a formularului *"Decizie de încetare a procedurii de verificare fiscală"*, precizează că:

“Formularul "Decizie de încetare a procedurii de verificare fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele fiscale în aplicarea prevederilor legale pentru comunicarea rezultatelor verificărilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Formularul "Decizie de încetare a procedurii de verificare fiscală" se va completa la finalizarea verificării fiscale a persoanelor fizice cu privire la impozitul pe venit, în cazul în care s-a stabilit că baza impozabilă nu se modifică, iar creanța fiscală a fost corect determinată, potrivit prevederilor art. 109⁴ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Din prevederile de mai sus, se reține că, în cazul în care nu există diferențe de fonduri cu sursă neidentificată din perioada verificată, organul fiscal nu ajustează baza impozabilă, fiind îndreptățit să emită în acest sens decizie de încetare a procedurii de verificare fiscală.

Or, în speță organele de verificare fiscală nu au stabilit în sarcina persoanei fizice verificate obligații suplimentare la bugetul general consolidat al

statului, iar în urma verificării situației fiscale personale a acesteia pentru perioada 01.01.2016-31.12.2016 baza de impozitare nu s-a modificat, procedând la încetarea verificării fiscale a persoanei fizice, pentru anul 2016.

Pe de altă parte, prin contestație, persoana fizică X nu precizează, în fapt, ce drept i-a fost lezat prin emiterea deciziei de încetare a verificării fiscale, considerând doar pe baza anumitor calcule proprii, lipsite de temei legal, faptul că sursa fondurilor în anul fiscal 2016, ar fi fost mai mare cu valoarea de 000 lei, motiv pentru care susținerile nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Totodată, se reține că organele de verificare fiscală nu au luat în considerare la stabilirea situației fiscale personale aferente anului 2016, sumele de 000 lei, 000 lei și 000 lei, întrucât, persoana fizică nu a depus documente justificative sau alte mijloace de probă relevante, care să facă dovada intrării în posesie a sumelor respective, aceste sume fiind retrase din conturile bancare ale persoanei fizice Y.

Mai mult, în cazul în care ar fi fost luate în considerare acele sume ca surse de fonduri pentru persoana fizică verificată pentru anul 2016, nu ar fi fost influențat rezultatul verificării fiscale atâta timp cât organele de verificare fiscală, nu au stabilit sume suplimentare.

Față de cele reținute, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de persoana fizică X, pentru suma de **000 lei**, reprezentând impozit pe venit a căror sursă nu a fost identificată.

Referitor la accesoriile în sumă de 000 lei aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate, se reține că în perioada 01.01.2015-31.12.2015 prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (6) lit. b) și art. 120¹ alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează că:

“ART. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120 Dobânzi

(6) Pentru obligațiile fiscale neachitate la termenul de plată, reprezentând impozitul pe venit, se datorează dobânzi după cum urmează:

b) dobânzile pentru sumele neachitate în anul de impunere, potrivit lit. a), se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor până la data stingerii acestora inclusiv;

ART. 120¹ Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.”

În perioada 01.01.2016-2019 prevederile art. 173 alin. (1), art. 174 alin. (1), art. 175 alin. (1) lit. b) și art. 176 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“ART. 173 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 174 Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

ART. 175 Dobânzi în cazul impozitelor administrate de organul fiscal central pentru care perioada fiscală este anuală

(1) Pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale reprezentând impozite pentru care perioada fiscală este anuală, se datorează dobânzi după cum urmează:

b) pentru sumele neachitate în anul de impunere potrivit lit. a), dobânzile se calculează începând cu prima zi a anului fiscal următor până la data stingerii acestora, inclusiv;

ART. 176 Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]”

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează dobânzi/majorări de întârziere pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv și respectiv, penalități de întârziere.

Totodată, penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până

la data stingerii sumei datorate, inclusiv și nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Astfel, potrivit reglementărilor fiscale în vigoare, dobânzile și penalitățile aferente sumelor stabilite de organul de verificare fiscală și nedecarate de persoana fizică X, s-au calculat în mod corect începând cu data de 1 ianuarie a anului fiscal următor celui de impunere, pana la data discutiei finale, respectiv data incheierii verificarii fiscale.

De asemenea, indiferent de data stabilirii obligatiilor fiscale suplimentare de plata, dacă aceste obligații datorate bugetului de stat sunt stabilite în interiorul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedura fiscală, urmare stabilirii impozitului pe venit, contribuabilul datorează accesorii, respectiv dobanzi/majorari și penalitati de intarziere reprezentând o sanctiune pentru neplata la scadenta a obligatiilor datorate bugetului general consolidat, debit ce s-a aflat la dispoziția contribuabilului.

Astfel, accesoriile sunt percepute ca un echivalent al lipsei folosintei sumelor ce trebuiau achitate de contribuabil, scopul lor fiind acela de a acoperii un prejudiciu cauzat bugetului de stat.

Având în vedere faptul că prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere nr.000/2019 pentru impozitul pe venit în sumă de 000 lei, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe venit în sarcina contestatarului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, ca o consecință **se va respinge ca neîntemeiată contestația și pentru suma de 000 lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe venituri din surse neidentificate, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

D E C I D E

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică X împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar în cadrul verificării situației fiscale personale nr.000/2019, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice din cadrul A.N.A.F, pentru suma de **000 lei**, reprezentând:

- 000 lei impozit pe venit;
- 000 lei dobânzi aferente impozitului pe venit;

- 000 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,