



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, .X., CP 050741
Tel: + 021.319.97.54
Fax: + 021.336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@anaf.ro

DECIZIA nr. 78 / 2017

privind soluționarea contestației formulată de
persoana fizică **.X.** înregistrată la Agenția Națională de
Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor sub nr. A_SLP .X..01.2017

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. A_VEF .X./20.01.2017, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. A_SLP .X..01.2017, asupra contestației formulată de persoana fizică **.X.** cu domiciliul în **.X.**, str. **.X.** jud. **.X.**, CNP **.X.**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF .X./21.11.2016, emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF .X./21.11.2016 de către Direcția Generală Control Venituri Persoane Fizice-Direcția Persoane Fizice cu Risc Fiscal din cadrul A.N.A.F., având ca obiect suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe venit;
- **.X. lei** accesorii aferente impozitului pe venit.

Față de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv **29.11.2016**, potrivit semnăturii de pe confirmarea de primire, aflată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost transmisă în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv în data de **12.01.2017**, potrivit ștampilei Oficiului poștal **.X.** aplicată pe plicul de expediere a contestației, aflat la dosarul cauzei.

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. În susținerea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației

fiscale personale A_VEF .X./21.11.2016 emisă în baza Raportului de verificare fiscală nr. A_VEF .X./21.11.2016, persoana fizică .X. invocă următoarele:

Organele de verificare fiscală au reținut în mod eronat că pentru anul 2012 există venituri suplimentare din surse neidentificate în sumă de .X. lei, compusă din: .X. lei achiziții bunuri mobile și .X. lei cheltuieli personale.

Contestatarul susține că suma de .X. euro (.X. lei) utilizată pentru achiziționarea imobilului situat în loc. .X. , județ .X. nu a fost dobândită în anul 2012, ci cu mult înainte de perioada supusă verificării de organele fiscale și care nu provine din surse neidentificate.

Persoana fizică afirmă că organele de verificare fiscală, în mod greșit, nu au luat în considerare soldul de numerar deținut la data de 01.01.2012, motivat de faptul că nu a prezentat probe, și susține că deși a fost utilizată în anul 2012, suma de .X. euro provine din:

- profitul de .X. USD înregistrat în urma comerțului cu mărfuri aduse din Turcia, efectuat în perioada 1995-2000;

- prețul de .X. USD obținut din vânzarea apartamentului cu X camere deținut în .X. de mama sa;

- remunerația pentru munca prestată în anii 2001-2002 la .X. S.R.L., cu sediul în .X., câștigul său real fiind de 4-5 ori mai mare decât salariul de încadrare;

- împrumutul de .X. euro primit de la nașul său, .X. , cu ultimul domiciliu în localitatea .X. , jud .X. .

În legătură cu împrumutul de .X. euro, persoana fizică .X. precizează că suma de bani primită de la nașul său, .X. a fost acordată cu scopul de a-și cumpăra o casă, întrucât avea cu acesta o legătură de încredere și prietenie, iar împrumutul nu a mai fost restituit deoarece .X. a decedat în anul 2013, într-un accident rutier și nimeni dintre moștenitorii săi nu a mai solicitat restituirea acestuia.

Contestatarul apreciază că prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare nu sunt aplicabile pentru perioada supusă verificării, respectiv anul 2012, deoarece în această perioadă erau aplicabile prevederile OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 109 prevede că organele fiscale pot verifica persoanele fizice supuse impozitului pe venit în calitate de contribuabili.

În acest sens, persoana fizică contestatară consideră că dacă norma legală reprezentată de art. 73 din Codul de procedură fiscală este interpretată retroactiv, atunci aceasta este neconstituțională, deoarece nu a fost previzibilă.

În susținerea celor precizate, contestatarul invocă:

- Decizia CCR nr. 903/2010, Decizia CCR nr. 743/2011, Decizia CCR nr. 1/2012, Decizia CCR nr. 196/2013, precum și Decizia CCR nr. 447/2013 care, în esență, prevăd că orice act normativ trebuie să îndeplinească anumite condiții calitative, printre acestea numărându-se previzibilitatea;

- jurisprudența CEDO, respectiv Hotărârile din 26 aprilie 1979, 20 mai 1999, 4 mai 2000 și 25 aprilie 2006 pronunțate în cauzele Sunday Times împotriva Regatului Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, Rekvenyi împotriva Ungariei, Rotaru împotriva României, respectiv Dammann împotriva Elveției, care statuează că o lege este previzibilă atunci când oferă o anumită garanție contra atingerilor arbitrare ale puterii publice;

- jurisprudența CJUE în ceea ce privește respectarea principiului încrederii legitime, respectiv Hotărârea din 14 iulie 1994 pronunțată în Cauza Paola Faccini Dori împotriva Recreb S.R.L., C-91/92 sau Hotărârea din 22 octombrie 1987 pronunțată în Cauza Foto-Frost împotriva Hauptzollamt Lubeck-Ost, C-314/85, Hotărârea CEDO din 25 noiembrie 1996 pronunțată în Cauza Wingrove împotriva Regatului Unit, paragraful 40, Hotărârea din 4 mai 2001, Hotărârea CEDO din 9 noiembrie 2006 pronunțată în Cauza Leempoel & S.A. ED Cine Revue împotriva Belgiei, paragraful 59, Hotărârea CEDO din 30 noiembrie 1987 pronunțată în Cauza H împotriva Belgiei, paragraful 53 și 54, Hotărârea CEDO din 15 noiembrie 1996, pronunțată în Cauza Cantoni împotriva Franței, paragraful 29.

Față de cele prezentate, persoana fizică solicită anularea actului administrativ fiscal atacat.

II. Urmare verificării efectuate asupra persoanei fizice .X. , organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice – Direcția Persoane Fizice cu Risc Fiscal au întocmit Raportul de verificare fiscală nr. A_VEF .X./21.11.2016 în baza căruia au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF .X./21.11.2016, constatând următoarele:

Conform raportului de verificare fiscală prealabilă documentară nr. A_VEF .X. /06.01.2016, organele de verificare fiscală au constatat, în baza datelor și informațiilor deținute, că între venitul estimat calculat pe baza situației fiscale personale, obținut de persoana fizică .X. în perioada 01.01.2012-31.12.2012 și venitul declarat de acesta, există o diferență semnificativă în sensul art. 109¹ alin. (4) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv între venitul estimat calculat pe baza situației fiscale personale și venitul declarat este o diferență mai mare de 10% și totodată mai mare decât valoarea de .X. lei.

Urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice .X., organele de verificare fiscală au constatat că aceasta a utilizat în anul 2012 dintr-o sursă neidentificată fonduri în sumă de .X. lei, reprezentând achiziții de bunuri imobile și cheltuieli personale de trai, iar conform explicațiilor scrise, persoana verificată a declarat că sumele cheltuite în cursul anului 2012 provin din fondurile pe care le deținea la începutul perioadei verificate.

Astfel, urmare analizei explicațiilor privind proveniența soldului de numerar declarat ca fiind existent la data de 01.01.2012, organele de verificare fiscală au reținut următoarele:

- persoana fizică a declarat că suma de .X. -.X. euro a fost primită de la o altă persoană fizică, .X. , decedat în anul 2013, fără a prezenta documente sau motive pertinente care să ateste faptul că a primit aceste sume, respectiv nu a indicat persoane care să poată confirma cele susținute.

- persoana fizică verificată a declarat că suma de .X. euro a fost strânsă din economii personale, din diverse activități desfășurate în țară și în străinătate, fără să prezinte vreun document în acest sens.

- persoana fizică verificată a declarat că obișnuiește să acumuleze fonduri încă de la vârsta de 15 ani, însă la data verificării a declarat că nu deține niciun fond în numerar.

- deși persoana fizică verificată a declarat că suma de .X. euro a fost acumulată inițial în mărci, dolari și lei, fiind schimbată apoi în euro, aceasta nu a prezentat nicio dovadă în legătură cu schimbul valutar;

- la întrebarea privind locația în care au fost ținute fondurile acumulate, persoana fizică verificată a declarat că acestea au fost ținute într-o geantă veche de armată la părinții săi.

Având în vedere aceste aspecte, organele de verificare fiscală, în baza prevederilor art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precum și a prevederilor art. 73, art. 138 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit impozit pe venit suplimentar în sumă de .X. lei prin aplicarea cotei de 16% asupra sumei de .X. lei, reprezentând baza impozabilă.

Totodată, pentru impozitul pe venit în sumă de .X., organele de verificare fiscală au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei, reprezentând dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

III. Având în vedere susținerile persoanei fizice contestate și documentele invocate de aceasta, constatările organelor de verificare fiscală și actele normative invocate, se rețin următoarele:

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de .X. lei stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea

situației fiscale personale nr. A_VEF .X./21.11.2016, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de verificare fiscală au calculat impozit pe venit suplimentar și accesorii aferente pentru suma de .X. , reprezentând achiziții bunuri imobile și cheltuieli personale de trai, în condițiile în care persoana fizică verificată nu face dovada deținerii numerarului respectiv la data de 01.01.2012.

În fapt, organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice – Direcția Persoane Fizice cu Risc Fiscal, urmare verificării situației fiscale personale a persoanei fizice .X., au constatat că aceasta a utilizat în anul 2012, dintr-o sursă neidentificată, fonduri în sumă de .X. lei, reprezentând achiziții de bunuri imobile și cheltuieli personale de trai.

Având în vedere că persoana fizică verificată nu a putut dovedi proveniența sumelor de bani în numerar deținute la data de 01.01.2012, organele de verificare fiscală au stabilit impozit suplimentar pe venit în sumă de .X. lei pentru care au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei, reprezentând dobânzi în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 138 alin. (10), alin. (11) și alin. (12), art. 145 alin (1) și alin. (2) și art. 146 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"ART. 138

*(10) 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. ****).*

(11) În cazul în care există diferențe între veniturile stabilite potrivit alin. (10) și veniturile declarate de persoana fizică, organul fiscal central solicită persoanei fizice informații și documente pentru clarificarea diferenței.

(12) 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."

"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, art. 34 și art. 35 din Ordinul Președintelui ANAF nr. 3733/2015 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. 34

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.

ART. 35

La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei impozabile, organul fiscal are în vedere toate documentele justificative și fiscale care constituie mijloace de probă pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale, exercitându-și dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității.”

Se reține că, organul 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 situa-

ției 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 cheltuirii 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:

"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."

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, în legătură cu suma de .X. euro deținută de persoana fizică .X., organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- persoana fizică a declarat că suma de .X. -.X. euro a fost primită de la o altă persoană fizică, .X. , decedat în anul 2013, fără a prezenta documente sau motive pertinente care să ateste faptul că a primit aceste sume, respectiv nu a indicat persoane care să poată confirma cele susținute.

- persoana fizică verificată a declarat că suma de .X. euro a fost strânsă din economii personale, din diverse activități desfășurate în țară și în străinătate, fără să prezinte vreun document în acest sens, deoarece acesta a precizat că a lucrat în germania- .X. și Italia-.X. însă fără forme legale;

- persoana fizică verificată a declarat că obișnuiește să acumuleze fonduri încă de la vârsta de 15 ani, însă la data verificării a declarat că nu deține niciun fond în numerar.

- deși persoana fizică verificată a declarat că suma de .X. euro a fost acumulată inițial în mărci, dolari și lei, fiind schimbată apoi în euro, acesta nu a prezentat nicio dovadă în legătură cu schimbul valutar;

- persoana fizică a declarat că suma de .X. euro a fost cheltuită în 2012 dar a fost dobândită anterior și provine din: profitul de .X. USD înregistrat în urma comerțului cu mărfuri aduse din turcia, efectuat în perioada 1995-2000, .X. USD proveniti din vânzarea apartamentului deținut de mama sa, în .X.,

remunerația pentru munca prestată în anii 2001-2002 la .X. S.R.L., cu sediul în .X., câștigul lunar fiind de 4-5 ori mai mare decât salariul de încadrare, însă toate aceste afirmații nu sunt însoțite de documente doveditoare. Mai mult, conform informațiilor din aplicația FISCNET–Informații fiscale și ANCPI, rezultă că doamna .X. , mama lui .X. nu a realizat venituri din tranzacții imobiliare.

Pentru considerentele arătate, susținerile contestatarului cu privire la numerarul deținut la data de 01.01.2012 în sumă de .X. euro nu vor fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la argumentul persoanei fizice contestatare conform căruia prevederile art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt aplicabile pentru anul 2012, întrucât în acea perioadă erau aplicabile doar dispozițiile art. 109 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că organele fiscale pot verifica persoanele fizice supuse impozitului pe venit în calitate de contribuabili, organul de soluționare a contestației nu reține acest argument și nici pe cel conform căruia *”dacă norma legală reprezentată de art. 73 din Codul de procedură fiscală este interpretată retroactiv, atunci aceasta este neconstituțională, deoarece nu a fost previzibilă”* întrucât, la data inițierii verificării fiscale, respectiv 04.04.2016, erau în vigoare prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, chiar dacă perioada supusă verificării a fost 01.01.2012-31.12.2012, în materie de procedură, în cauză, în materia dovedirii argumentelor invocate, contribuabilul trebuia să-și motiveze declarațiile privind suma impozabilă.

De altfel, dispozițiile art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală au fost preluate la art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

”ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul 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 decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

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 prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui ANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică pentru suma de de .X. lei, reprezentând impozit pe venit, dobânzi și penalități de întârziere aferente.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică .X. împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar prin verificarea situației fiscale personale nr. A_VEF .X./21.11.2016, emisă de organele de verificare fiscală din cadrul Direcției Generale Control Venituri Persoane Fizice pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe venit;
- .X. lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- .X. lei penalitati de întârziere aferente impozitului pe venit.

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

DIRECTOR GENERAL,

.X.